

FRADRAGSRETT FOR TAP PÅ FORDRINGER



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 687
Leveringsfrist: 25. 11. 2010

Til sammen 17986 ord

24.11.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Aktualitet	1
1.2	Problemstillinger	1
1.2.1	Når er en fordring tapt?	2
1.2.2	Hvilke fordringer kvalifiserer for skattefradrag?	2
1.2.3	Når kan et tap på fordring føres til fradrag?	2
1.2.4	Internasjonale problemstillinger	3
<u>2</u>	<u>RETTSLIG UTGANGSPUNKT</u>	<u>3</u>
2.1	Hovedregelen om fradrag	4
2.2	Fradrag for tap	5
2.3	Underskudd	6
<u>3</u>	<u>REALISASJONSTAP</u>	<u>6</u>
3.1	Tap	6
3.2	Tilknytning til formuesobjekt	7
3.3	Formuesobjektet må være realisert	8
3.3.1	Realisasjon - begrepet	8
3.3.2	Relevante begivenheter	9
3.3.2.1	Egenkapital eller fremmedkapital	12
3.3.2.2	Ettergivelse og gjeldskonvertering	13
3.3.3	Vederlaget	15
3.3.4	Når er realisasjonen gjennomført?	15
3.4	Begrensninger og presiseringer i kapittel 9	17
3.4.1	Tidligere skattepliktig inntekt	18
3.4.2	Begrensninger som følger av skatteavtale	19

3.4.3	Valutagevinst	23
4	<u>ANNET TAP I VIRKSOMHET</u>	23
5	<u>TILKNYTNING TIL VIRKSOMHET</u>	24
5.1	Problemstilling	24
5.2	Utgangspunkter	25
5.2.1	Tap oppstått innenfor ordinær virksomhet	25
5.2.1	Plassering av ledig driftskapital	25
5.2.2	Forskjellige skattesubjekter	26
5.2.3	Konsernforhold	26
5.2.4	Ny virksomhet	27
5.2.5	Grensen mot passiv kapitalplassering	28
5.2.6	Fordringer støtter aksjeinteressen	28
5.3	Særlig og nær tilknytning	28
5.3.1	Commercial Buildings (CB)	30
5.3.2	Skjelland	33
5.3.3	Norsk Struts	34
5.3.4	Vurdering	39
5.3.5	Konsernforhold	41
5.3.6	Integrert virksomhet	42
5.4	Tidspunktet for vurderingen	45
5.5	Er tilknytningskravet for fordringer modifisert?	46
6	<u>TIDFESTING</u>	46
6.1	Realisasjonsprinsippet	47
6.2	Endelig konstatert tap	48
6.2.1	Når er tapet endelig konstatert?	49
6.2.2	Ettergivelse	52
6.2.3	Konvertering	54
6.3	Spesielle unntak fra realisasjonsprinsippet	55
6.3.1	Kundefordringer	55

6.3.2	Finansinstitusjoner	56
6.3.3	Fordringer i utenlandsk valuta	56
<u>7</u>	<u>BEREGNING AV TAPET</u>	<u>57</u>
7.1	Utgangsverdi	58
7.2	Inngangsverdi	59
<u>8</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER</u>	<u>61</u>
	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>64</u>
8.1	Lover	64
8.2	Traktater	64
8.3	Forskrifter	65
8.4	Forarbeider	65
8.5	Domsregister	66
8.6	Høyesterett	66
8.7	Underrettsdommer	67
8.8	Ligningspraksis	67
8.9	Uttalelser	67
8.10	Bøker	68
8.11	Artikler	69

1 Innledning

1.1 Aktualitet

Fordringer er definert som ”rettskrav på betaling el. levering av en ytelse i penger, varer el. andre verdier.”¹

Tap på fordringer eller annen kapitalplassering kan utgjøre betydelige beløp. Når skattyter skal planlegge sin økonomiske aktivitet på en forsvarlig måte, er det derfor ikke uvesentlig om slike tap er fradragsberettiget eller ikke.

For myndighetene må det først og fremst være et mål at reglene anvendes best mulig i samsvar med intensjonene, ut fra hensyn og prinsipper som skattereglene bygger på².

Aksjeinnskudd og lån blir skatterettslig behandlet forskjellig, og dette kan gi selskapsaksjonærer et incitament til, særlig i nedgangstider, å velge fremmedkapital fremfor innskudd av aksjekapital³.

For skattytere som ikke omfattes av fritaksmetoden, er problemstillingen motsatt. Fordi tap på aksjer er fradragsberettiget også utenfor næring⁴, kan det være nærliggende, når det ligger an til tap, å konvertere fordringer til aksjer.

1.2 Problemstillinger

Reglene for fradragsrett for tap på fordringer har utgangspunkt i positiv lovgivning, men inneholder til dels skjønnsmessige vilkår. Det overordnede siktemålet med avhandlingen er å gjøre rede for gjeldende rett ved å fastlegge det nærmere innholdet i lovens vilkår.

¹ Gulbrandsen (1990) s. 71

² Se blant annet Zimmer (2009) A s. 30 flg.

³ Etter fritaksmetoden jf. skatteloven § 2-38 er gevinster innen selskapssektoren tilnærmet fritatt for skatteplikt, og tap er tilsvarende unntatt fra fradragsrett.

⁴ Skatteloven § 10-31, 1. ledd, 1. punktum jf. skatteloven kapittel 9

1.2.1 Når er en fordring tapt?

En hovedproblemstilling er å undersøke når en fordring er tapt slik at det kan kreves skattefradrag. Problemstillingen innebærer spørsmål både om hvilke begivenheter som innebærer tap av fordring, og på hvilket tidspunkt en fordring er tapt.

Mellom nærstående skattesubjekter⁵ kan det skje at fordringer endrer karakter på grunn av justerende avtaler mellom kreditor og debitor⁶. Spesielt praktisk er gjeldsettergivelse og konvertering til aksjekapital. Særlige underproblemstillinger er derfor om slike begivenheter innebærer tap av fordring, og om det kan settes likhetstegn mellom gjeldsettergivelse og gjeldskonvertering.

1.2.2 Hvilke fordringer kvalifiserer for skattefradrag?

En annen hovedproblemstilling er for hvilke fordringer det kan kreves fradrag for eventuelt tap.

Gevinst og tap på fordringer står i en skattemessig særstilling i forhold til gevinst og tap ved realisasjon av andre formuesobjekter. En vesentlig forskjell ligger i det spesielle domstolskapte vilkåret om tilknytning til virksomhet, som ikke lenger er relevant for aksjer⁷ og som er strengere enn det lovfestede tilknytningsvilkåret som gjelder for andre formuesobjekter i virksomhet⁸. Spørsmål som oppstår er hvorfor ikke alle fordringer behandles likt, og hvilke tilknytningskrav som må være oppfylt for at tap på en fordring skal kvalifisere for skattefradrag.

1.2.3 Når kan et tap på fordring føres til fradrag?

Tidspunktet for fradragsføring er ikke nødvendigvis sammenfallende med tidspunktet når fordringen er tapt.

⁵ Jf. skatteloven § 2-38, 4. ledd samt Nordal og Grønland (2009), 1. avsnitt

⁶ Aakervik (2010) s. 88

⁷ Etter skatteloven § 10-31, 1. ledd er gevinst ved realisasjon av aksjer nå skattepliktig også utenfor næring, og tap er tilsvarende fradragsberettiget jf. 2. ledd. Grensen mot virksomhet er derfor ikke lenger av betydning for gevinst og tap ved realisasjon av aksjer.

⁸ Se for eksempel Berg-Rolness (2009) s. 165-166 jf. Lignings-ABC (2010) s. 308

Mye skatteplanlegging har tradisjonelt hatt som formål å oppnå skattekreditter ved å utsette inntektsføringen lengst mulig og foreta fradragsføring så tidlig som mulig. Proveny hensyn og fiskale formål tilsier imidlertid at inntekter skattlegges når de faktisk er innvunnet, og tilsvarende at kostnader og tap som hovedregel ikke bør kunne fradragsføres før de faktisk er pådratt. For utestående fordringer og annet tap i næring, gjelder spesielle regler for tidfesting, og spørsmål som må besvares, er hvorfor det gjelder spesielle regler, og hvordan disse reglene er å forstå.

1.2.4 Internasjonale problemstillinger

Globalisering og grenseoverskridende virksomhet kan medføre at nye spørsmål kommer på spissen. Avhandlingen ville derfor ikke være fullstendig uten å påpeke visse internasjonale problemstillinger. Av plasshensyn kan dette likevel bare bli begrenset, i forbindelse med de tilsvarende internrettslige problemstillingene.

2 Rettslig utgangspunkt

Det er grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at inntektskatt skal utlignes etter evnen til å betale skatt. Som en konsekvens av dette er inntektskatten konstruert som en nettoskatt. Det er de inntektene som står til disposisjon for skattyter som skal skattlegges, og dette er rettsgrunnlaget for at utgifter som er pådratt for å oppnå en inntekt er fradragsberettiget. Før slike utgifter er trukket fra, foreligger det ingen skatteevne⁹. Et sentralt spørsmål er derfor hvilken type utgifter som kvalifiserer for inntektsfradrag.

Reglene for fradrag i alminnelig inntekt, er samlet i Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr.14 (skatteloven) kapittel 6. Loven skiller mellom tre hovedtyper av fradrag.

⁹ Aarbakke (1990) s. 229 og Zimmer (2009) A s.31 flg.

2.1 Hovedregelen om fradrag

Etter hovedregelen i § 6-1, 1. ledd, 1. punktum, gis det fradrag for “kostnad” som er pådratt for å “erhverve, vedlikeholde eller sikre” skattepliktig inntekt.

I dagligtalen brukes ordene “kostnader” og “utgifter” om hverandre, og forbindes med enhver ytelse i form av penger eller andre goder. Det skatterettslige kostnadsbegrepet er snevrere. Det følger av skatteevneprinsippet at det må ha skjedd en oppofrelse av en fordel eller en reduksjon i skattyterens formue¹⁰. Dersom skattyteren mottar et formuesobjekt som motytelse, for eksempel en fordring i bytte mot lån eller annet vederlag, foreligger det ingen reduksjon i hans formuesstilling, men kun en ren ombytting av verdier.

Det følger videre av ordlyden at kostnaden må være “pådratt”.

Språklig peker dette på en begivenhet som faktisk er skjedd. Det betyr at en fremtidig eller latent kostnad ikke gir rett til fradrag. Verdien av motytelsen kan imidlertid oppofres senere, og kan da gi rett til fradrag, for eksempel ved avskrivninger dersom objektet er gjenstand for formuesreduksjon¹¹, eller som inngangsverdi i et gevinst- eller tapsoppgjør etter skatteloven § 5-1 eller § 6-2.

Endelig må kostnaden være knyttet til erverv, vedlikehold eller sikring av “skattepliktig inntekt”. Dette gjenspeiler et annet sentralt prinsipp i skatteretten, nemlig at det så langt som mulig bør være symmetri mellom skattepliktig inntekt og fradrag i den samme inntekten. Kostnader som ikke har tilknytning til skattepliktig inntekt, typisk private kostnader, vil ikke redusere skatteevnen og som hovedregel heller ikke bidra til å “erhverve, vedlikeholde eller sikre” inntekten, og fradrag for slike kostnader er derfor avskåret.

¹⁰ Zimmer (2009) A s. 174 flg.

¹¹ Jf. skatteloven § 14-5

2.2 Fradrag for tap

Begrepet “tap” refererer til utgifter pådratt i forbindelse med visse begivenheter som realisasjon eller annet tap av formuesobjekt. Hjemmelen for tapsfradrag er skilt ut i en egen bestemmelse i skatteloven § 6-2.

§ 6-2, 1. ledd gjelder tap ved realisasjon av formuesobjekt og gjelder uttrykkelig tap både i og utenfor virksomhet.

Etter ordlyden gjelder ikke noe krav om tilknytning til inntektsverv. Derimot viser bestemmelsen til “nærmere regler og ... begrensninger som følger av kapittel 9”. Det følger av § 9-4 at det gis fradrag for tap ved realisasjon “i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig” etter bestemmelsene i samme kapittel. Gjennom dette symmetriprinsippet vil derfor også fradragsretten etter § 6-2, 1. ledd være knyttet til potensiell skattepliktig inntekt.

Etter § 6-2, 2. ledd, 1. punktum, gis det fradrag for “annet tap i virksomhet”. I Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (skatteloven 1911), var hovedregelen om fradrag jf. skatteloven § 6-1, gitt som en generell bestemmelse i § 44, 1. ledd, fulgt av en rekke eksempler i bokstav a-m, der i blant “annet tap i virksomhet” i bokstav d. I følge forarbeidene til nåværende skattelov, var målsettingen “å gjengi gjeldende skatterett med uendret realitet så langt det er mulig”¹² Følgelig må det forutsettes at fradragsretten for tap utenom realisasjonstilfellene fortsatt faller under virkeområdet til hovedregelen om fradrag i § 6-1, 1. ledd.

Det følger direkte av ordlyden at “endelig konstatert tap på utestående fordring” er omfattet av “annet tap i virksomhet”.

Det er denne typen fradrag som er i fokus for denne oppgaven, og bestemmelsen blir derfor grundig behandlet gjennom hele arbeidet.

¹² Ot. prp. nr. 86(1997-1998) s. 6

2.3 Underskudd

Den tredje hovedtypen, fradrag for underskudd etter skatteloven § 6-3. Kostnader og tap som omfattes av §§ 6-1 og 6-2 kan være større enn inntektene fra samme inntektskilde. Det foreligger da et underskudd og i utgangspunktet er det ikke igjen noen inntekt å gjøre fradrag i. Etter § 6-3, 1. ledd, kan imidlertid underskudd fra en inntektskilde, føres til fradrag i inntekten fra andre inntektskilder. Skattyter som har flere inntektskilder, kan altså jevne ut inntekter og kostnader mellom disse. Vel så viktig som utjevning mellom inntektskilder, er retten til fremføring av underskudd etter 4. ledd, 1. punktum. Dette betyr at et ubenyttet underskudd i et inntektsår ikke er tapt, men kan føres over til neste års likning etter nærmere regler gitt i skatteloven § 14-6.

3 Realisasjonstap

Etter skatteloven § 6-2, 1.ledd gis det fradrag for ”tap ved realisasjon av formuesobjekt ... etter de nærmere regler og med de begrensninger som følger av kapittel 9.”

Etter ordlyden er det fire kumulative vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge fradragsrett. Det må for det første foreligge et ”tap”, det må være knyttet til ”formuesobjekt”, formuesobjektet må være ”realisert”, og det må ikke foreligge noen ”begrensninger som følger av kapittel 9.”

I tillegg kan det stilles spørsmål om det også er et vilkår at tapet er ”endelig konstatert” jf. skatteloven § 6-2, 2. ledd, 2. punktum, eller om det er tilstrekkelig at formuesobjektet er realisert med tap.

3.1 Tap

Et grunnleggende vilkår for fradragsrett, er at skattyteren har lidd et tap. Spørsmålet er hva som ligger i begrepet ”tap” i skattelovens forstand. Den alminnelige språklige forståelse av ”tap”, er at det representerer en negativ verdi, noe som er mistet eller borte. Også i skatterettslig forstand må utgangspunktet være at ”tap” en negativ verdi. Som allerede nevnt innebærer det skatterettslige oppofrelsesvilkåret at en kostnad, dvs.

oppofrelse av en fordel, må være pådratt. Spørsmålet er derfor om en slik oppofrelse er pådratt. Dette henger nøye sammen med de andre vilkårene i loven, og det er derfor nødvendig å undersøke om disse vilkårene er oppfylt for å kunne slå fast om skattyteren har lidd et “tap” i skatterettslig forstand.

3.2 Tilknytning til formuesobjekt

Det er et vilkår at tapet er knyttet til realisasjon av “formuesobjekt”. Spørsmålet er da hva som ligger i begrepet “formuesobjekt”, og spesielt om fordringer og andre kapitaloverføringer omfattes av begrepet.

Begrepet “formuesobjekt” er ikke definert i loven, men det følger av sammenhengen i skatteloven § 5-1 jf. §§ 5-30 og 5-20, 1. ledd at formuesobjekter omfatter realobjekter, finansgjenstander, immaterielle rettigheter og rettigheter i slike objekter.

Begrepet “fordring” er et privatrettslig begrep, som heller ikke er definert i skatteloven, men som er uttrykkelig nevnt flere steder, blant annet i § 5-20, 1. ledd bokstav b som et eksempel på finansgjenstander, og fordringer er derfor formuesgjenstander.

Det er karakteristisk for fordringer, som andre gjeldsinstrumenter, at de i utgangspunktet representerer en ubetinget plikt for debitor til tilbakebetaling av et vederlag¹³.

For øvrig vil fordringer langt på vei være definert ut fra stiftelsesgrunnlaget. Fordringer oppstår typisk som betalingskrav ved omsetning av varer, tjenester eller driftsmidler, eller ved utlån, og opphører typisk ved innfrielse. I løpet av fordringens levetid er den imidlertid et formuesobjekt som kan omsettes på samme måte som andre finansgjenstander. Både tilblivelsesmåten og opphørsmåten for fordringer vil ofte være avgjørende for de øvrige problemstillingene i avhandlingen, og behandles derfor i tilknytning til disse.

Store deler av materialet som brukes i denne framstillingen gjelder realisasjon av aksjer, eller tap av aksjekapital eller andre mer uformelle kapitaloverføringer til aksjeselskap.

¹³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 180

Aksjer er verdipapirer som omfattes av kapitalbegrepet i skatteloven¹⁴. Andre kapitaloverføringer, enten det er penger eller andre kapitalobjekter som overføres, faller i utgangspunktet også under definisjonen av formuesobjekter, men som vi skal se oppfyller ikke slike overføringer vilkårene for realisasjon. Verdiøkning eller -reduksjon etter slike overføringer vil imidlertid reflekteres i kursen på aksjen, og det er derfor aksjen som er det aktuelle formuesobjektet.

Dersom det foreligger tilbakebetalingsplikt for selskapet, vil kapitaloverføringen være opphav til en fordring for kreditor, og det vil da være fordringen som er det aktuelle formuesobjektet. Tilsvarende vil et vedtatt, men ikke utbetalt utbytte fra selskapet¹⁵ være grunnlag for en fordring for aksjonæren.

3.3 Formuesobjektet må være realisert

3.3.1 Realisasjon - begrepet

Som påpekt er det ikke tilstrekkelig at det foreligger en mulighet for tap. For at et tap skal være reelt, er det et vilkår at det tilknyttede formuesobjektet er realisert. Spørsmålet er derfor hvilke vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge realisasjon.

I forarbeidene til skatteloven er realisasjon definert som “den begivenhet som utløser skatteplikt, ... bringer en posisjon over fra å være en ikke skattepliktig inntektsmulighet til å bli en endelig opptjent skattepliktig fordel. Motstykket på fradragssiden er et ikke fradragsberettiget latent tap som går over til å bli en fradragsberettiget oppofrelse.”¹⁶

Kriteriet er lovfestet i skatteloven § 9-2, 1.ledd. Etter ordlyden omfatter realisasjon “overføring av eiendomsrett mot vederlag” og “opphør av eiendomsrett”. Den generelle bestemmelsen følges av en oppregning i bokstavene a – f, med eksempler som innebærer realisasjon. Det følger av ordene ”omfatter ... blant annet” at listen ikke er uttømmende. Begivenheter som ikke er listet opp, må dermed testes mot de generelle vilkårene.

¹⁴ Skatteloven §§ 5-1 jf. §§ 5-30 og 5-20, 1. ledd

¹⁵ Jf. aksjelovene § 3-6

¹⁶ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 68

Overføring av eiendomsrett medfører regelmessig opphør av den samme eiendomsretten, og det kan derfor stilles spørsmål om det er behov for et eget alternativ for “opphør”.

En naturlig språklig forståelse av “overføring” er imidlertid at det gjelder overføring til andre, mens “opphør” kan skje på andre måter, for eksempel bortfall av fordring som er nevnt i bokstav d.

Realisasjon som innvinningskriterium ble innført med skattereformen i 1992. Fram til da var det avhendelse som vilkåret for gevinstbeskatning og tilsvarende fradragrett for tap. Som uttalt i forarbeidene, forutsetter avhendelsesbegrepet at formuesgjenstanden er i behold og overlates til en annen skattyter.¹⁷ Realisasjonsbegrepet skulle favne videre, da dette, med visse unntak, skulle omfatte enhver form for opphør av eierposisjon, uten å forutsette eierskifte.¹⁸

Skatteloven § 9-2, 1. ledd, 1. alternativ omfatter altså opphør av eiendomsrett som medfører eierskifte, mens opphør av andre grunner omfattes av 2. alternativ.

Videre kreves det under første alternativ at overføringen skjer mot vederlag, mens dette ikke er et vilkår etter andre alternativ. Sett i sammenheng må dette forstås slik at når det gjelder overføring av eiendomsrett til andre, er dette bare realisasjon dersom det skjer mot vederlag, mens det for opphør av eiendomsrett på andre måter, ikke kreves at skattyteren mottar et vederlag for at realisasjon skal foreligge.

Etter ordlyden er det ikke et vilkår at overføringen skjer frivillig. At ufrivillig overføring av eiendomsrett også er omfattet av realisasjonsbegrepet, bekreftes ved at diverse former for tvangsavståelse er nevnt som eksempel på realisasjon i § 9-2, 1. ledd bokstav b.

3.3.2 Relevante begivenheter

Spørsmålet er så hvilke begivenheter som innebærer realisasjon, særlig med tanke på begivenheter som er aktuelle for fordringer.

¹⁷ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304

¹⁸ L. c.

Salg og gavesalg er nevnt i skatteloven § 9-2, 1. ledd bokstav a som eksempler på realisasjon. I utgangspunktet vil frivillig salg alltid være realisasjon. Dersom vederlag ikke blir betalt på grunn av betalingsvansker hos debitor, vil det likevel foreligge realisasjon.¹⁹

Det kan være at eiendomsretten reelt sett ikke er opphørt. Dette kan tenkes dersom den opprinnelige eier kontrollerer kjøper. Fusjon²⁰ og fisjon²¹ innebærer etter aksjelovene § 14-1 overføring av eiendomsrett fra overdragende til overtakende selskap mot vederlag, en begivenhet som i utgangspunktet faller inn under realisasjonsbegrepet. Etter skatteloven § 11-1 flg. kan selskaper som er hjemmehørende i Norge, på nærmere bestemte vilkår fusjoneres og fisjoneres uten skattlegging. Også omdannelse av selskaper kan skje skattefritt etter skatteloven § 11-20 og konserninterne overføringer av eiendeler kan skje skattefritt etter § 11-21.

Den nærmere grensen for når konserninterne transaksjoner er å anse som realisasjon, er trukket opp av Høyesterett.

I Rt. 2002 s. 456 (Hydro Canada) ble salg av aksjer i heleid kanadisk datterselskap til heleid dansk datterselskap, ansett som “avhendelse” etter skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d. Staten hevdet at fordi aksjene var beholdt innen konsernet, og morselskapet fortsatt hadde full kontroll over det kanadiske datterselskapet, forelå det ingen “reell oppgivelse av aksjonærposisjonen”. Dette var Høyesterett ikke enig i. Det indirekte eierskap som Hydro fikk i det som nå ble et datterdatterselskap, var av en annen karakter enn eierforholdet da Hydro selv var eier av aksjene i selskapet.²²

Høyesterett kom til motsatt resultat i Rt. 2002 s. 798 (Nordea). I dette tilfellet hadde også et morselskap solgt aksjer i datterselskap til et annet datterselskap. Umiddelbart etter salget, ble datterselskapene fusjonert, og morselskapet hadde dermed eierinteressene i det solgte datterselskapet i behold. Spørsmålet slik førstvoterende formulerte det, var “om aksjesalgene og de etterfølgende fusjoner skal betraktes som

¹⁹ Liknings-ABC (2010) s. 879

²⁰ Jf. aksjelovene §§ 13–1 flg.

²¹ Jf. aksjelovene §§ 13 – 1 flg.

²² Hydro Canada s. 465

adskilte transaksjoner, eller om de – i forhold til realisasjonsbegrepet – skal sees i sammenheng.” En enstemmig Høyesterett kom til at det var riktig å se transaksjonene i sammenheng, slik at fusjonen nøytraliserte virkningen av aksjesalgene. Fusjonen var i dette tilfellet avtalt før aksjesalgene, og ble gjennomført umiddelbart etterpå. Det er derfor ikke gitt at problemstillingen er den samme dersom det går noe tid mellom aksjesalg og fusjon.²³ Dommen har vært kritisert av Zimmer²⁴ og Banoun, som begge mener at det hadde vært mer treffende å bruke den ulovfestede omgåelsesnormen, en problemstillingen jeg lar ligge her.

Utgangspunkt og hovedregel må etter dette være at også konserninterne transaksjoner er realisasjon.

Omveksling av fordringer i fremmed valuta, er salg av utenlandsk valuta med vederlag i norske kroner, og omfattes derfor av realisasjonsbegrepet.

Makeskifte og bytte er realisasjon etter bokstav c. Fordringer konverteres ikke sjelden til aksjekapital. Spørsmålet er om dette er et bytte eller en annen form for realisasjon.

I Rt. 1995 s. 1674 (Viking) er det lagt til grunn at innskudd av skip mot selskapsandeler ikke kunne klassifiseres som bytte eller salg, men som kapitalinnskudd. Dette var imidlertid sett fra selskapets synsvinkel. De nye aksjonærene hadde overført eiendomsretten til skipene mot vederlag i aksjer, en begivenhet som faller direkte inn under ordlyden i den generelle bestemmelsen i § 9-2, 1. ledd. Det kan derfor ikke være tvilsomt at overdragelsen fra deres side, innebar en realisasjon, og etter min mening har transaksjonen mest til felles med bytte. Tilsvarende må kunne legges til grunn ved konvertering av fordringer.²⁵

Etter bokstav h omfattes innfrielse eller bortfall av fordring, innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon. Innfrielse av fordring kan skje ved at fordringen betales fullt ut. Ved delvis innfrielse må det bero på de nærmere omstendighetene om

²³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 297

²⁴ Zimmer (2003) s. 354

²⁵ Jf. også Lønn (2008)

hele fordringen skal anses realisert, et spørsmål som henger nøye sammen med spørsmålet om eventuelt tap er endelig konstatert²⁶

I Rt. 2005 s. 1171 (Skjelland), var problemstillingen for tre personlige aksjonærer om tap av utbytte som var besluttet, men ikke utbetalt, var fradragsberettiget. På grunnlag av skattyternes disposisjoner kom flertallet til at fordringen reelt sett var konvertert til lån til selskapet, og at det derfor ikke var tale om samme fordring.

På bakgrunn av dommen drøfter Aakervik om overgangen fra utbyttefordring til alminnelig fordring er en for liten begivenhet til å kvalifisere som realisasjon etter skatteloven § 9-2. På tross av relevante motargumenter, er hans konklusjon at endringen av utbyttefordringens karakter vanskelig kan forklares uten å gå veien om realisasjon.²⁷

Eksempler på begivenheter som ikke omfattes av realisasjonsbegrepet er regnet opp i § 9-2, 3. ledd.

En konsekvens av kravet om vederlag ved overføring av eiendomsrett til andre, er at gaveoverføring jf. bokstav a, ikke er realisasjon. Den samme begrunnelsen gjør seg gjeldene for kapitaloverføringer fra aksjonærer til selskaper når det ikke foreligger tilbakebetalingsplikt.

3.3.2.1 Egenkapital eller fremmedkapital

Det er svært praktisk at fordringer kombineres med andre former for kapitaltilskudd, som aksjekapital eller andre former for egenkapital. Høyesteretts dom i Rt. 2010 s. 790 (Telecomputing), viser et eksempel på at det kan være betydelige verdier som står på spill, og at det er vesentlig hvordan et kapitaltilskudd karakteriseres.

Staten hevdet at overføringene hadde helt andre funksjoner enn ordinære lån, og formaliteter i forbindelse med låneavtalen var heller ikke ivaretatt. Basert på en bevisvurdering med hjemmel i ligningsloven § 8-1 nr. 1, var derfor en av statens anførsler at overføringene fra morselskapet til datterselskapet måtte anses som

²⁶ Se kapittel 6.2

²⁷ Aakervik (2010) s. 87 flg.

driftstilskudd. Det ville da ikke foreligget krav om vederlag, overføringene kunne ikke anses som realisasjon, og tapene var dermed ikke fradragsberettiget.

Høyesterett var ikke enig med staten, i det retten fant det godtgjort at innholdet de private partene hadde lagt i transaksjonen, var i samsvar med alminnelige formuesrettslige regler.²⁸

Prinsipalt hevdet staten at armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1, 1. ledd jf. 2. ledd måtte komme til anvendelse. Antatt at en uavhengig kredittgiver ikke ville innvilget tilsvarende lån, hadde TC fått en større fordring og dermed større tap på fordring enn en uavhengig långiver ville fått. Etter statens mening førte derfor interessefellesskapet til at TCs skattbare inntekt ble redusert.

Høyesterett fant at årsaken til inntektsreduksjonen ikke var interessefellesskapet, men debtors svake økonomiske situasjon, og staten fikk heller ikke medhold på dette grunnlaget.

Omklassifisering av kapitaltilskudd eller inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap, er i seg selv omfattende problemstillinger, som det ikke er rom for å behandle nærmere her.

For en oppsummering av presiseringer og avklaringer som følger av dommen, viser jeg til Skattedirektoratets domskommentar.²⁹

3.3.2.2 Ettergivelse og gjeldskonvertering

Et aktuelt spørsmål er om ettergivelse av fordring er realisasjon. Rent faktisk innebærer ettergivelse at eiendomsretten til fordringen opphører uten vederlag, og begivenheten faller dermed inn under ordlyden i § 9-2, 1. ledd, 2. alternativ, og må derfor anses som realisasjon.

Et spørsmål som er særlig aktuelt når det foreligger interessefellesskap mellom kreditor og debitor, er om konvertering til aksjekapital innebærer ettergivelse av fordringen.

²⁸ Telecomputing (54)

²⁹ Skatteetaten (2010) Uttalelse, 20. september

Spørsmålet er særlig relevant for debtors rett til framføring av underskudd, som er avskåret ved ettergivelse.³⁰

Utgangspunktet er at debitor leverer en motytelse i form av aksjer. Kreditor lider dermed ikke noe tap det kan være aktuelt å kreve fradrag for.³¹ Hovedregelen er derfor at konvertering ikke er å betrakte som gjeldsettergivelse.³²

Dersom verdien av vederlaget er betydelig lavere enn fordringens pålydende, har imidlertid den økonomiske realiteten mye til felles med gjeldsettergivelse.³³

I Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen) var problemet at konverteringen skjedde til underpris til heleid datterselskap. Spørsmålet var derfor om konverteringen måtte anses som oppnådd underhåndsakkord.³⁴ På grunn av eierposisjonen oppnådde kreditor ikke ytterligere eierrettigheter, noe som ellers kan være et argument for at konverteringen har en egenverdi for kreditor.

Blant annet under henvisning til at konvertering er å anse som realisasjon, og dermed er grunnlag for gevinst/tapsoppgjør for kreditor,³⁵ er Høyesterett langt på vei enig med staten i at de underliggende økonomiske realiteter i et slikt tilfelle taler for å anse konverteringen som gjeldsettergivelse. Etter en utførlig drøftelse, kommer retten likevel til at langvarig og kjent ligningspraksis³⁶ må tillegges avgjørende vekt i motsatt retning.

At departementet i senere uttalelser hadde modifisert synspunktene,³⁷ blir ikke tillagt avgjørende vekt, da dette blir antatt ikke å være tilstrekkelig kjent. Høyesterett påpeker derimot muligheten for å bringe spørsmålet om endring frem for lovgiver. Så langt er dette ikke skjedd, og synspunktet må etter dette oppfattes som gjeldende rett.³⁸

³⁰ Skatteloven § 14-6, 2. ledd

³¹ Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen) s. 1451

³² Lignings-ABC (2010) s. 1180

³³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 171

³⁴ Skatteloven 1911 § 53,1. ledd, 5. punktum jf. skatteloven § 14-6, 3. ledd

³⁵ Utv. 1995 s. 1064 FIN

³⁶ Basert på blant annet Finansdepartementets dispensasjonspraksis og uttalelser tidlig på 1980-tallet.

³⁷ Utv. 1996 s. 400 SKD

³⁸ Jf. bl.a. Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 171

Konsekvensen er at både kreditor, og debitor etter omstendighetene kan få fradrag for samme tap. Kreditor som eier debitor vil få dobbelt opp dersom debitor går med underskudd. Når kreditor for å bedre selskapets gjeldssituasjon har valget mellom ettergivelse eller konvertering til aksjekapital, er den reelle forskjellen liten, men de skattemessige konsekvensene kan bli store, og valget vil derfor være lett.³⁹

Gode grunner taler derfor for en lovendring som likestiller de to alternativene.

Skattedirektoratet har lagt til grunn at resonnementet er det samme for innskutt/innbetalt egenkapital, og at det i utgangspunktet ikke anses som gjeldsettergivelse når vederlagets verdi er lik innskuddet/den konverterte gjelden.⁴⁰ Det ligger implisitt i formuleringen at resultatet i et slikt tilfelle kan bli et annet dersom verdien av vederlaget er lav.

3.3.3 Vederlaget

Loven krever at det ytes vederlag for at overføring av eiendomsrett til andre skal være realisasjon. Spørsmålet er da hva som kan utgjøre vederlag. Den umiddelbare assosiasjonen til ordet vederlag, er at det er betalingsmidler, og da først og fremst penger. Det vil også være normalsituasjonen for fordringer.

Som påpekt er det også praktisk at vederlaget består i aksjer og eierrettigheter i debitorselskapet. At for eksempel makeskifte og bytte innebærer realisasjon, er uttrykk for at vederlaget kan være annet enn penger. Vederlag kan derfor være alle motytelser som faller inn under skattelovens fordelsbegrep.⁴¹ Dette omfatter alle økonomiske fordeler som ikke er fritt tilgjengelig for alle.⁴²

3.3.4 Når er realisasjonen gjennomført?

Etter skatteloven § 14-1, 1. ledd er inntektsperioden, med mindre annet er bestemt, kalenderåret. Normalt er det tilstrekkelig å vite om realisasjonen er gjennomført i løpet av inntektsperioden, men dersom en realisasjonsprosess pågår over et årsskifte, kan det

³⁹ Stoveland (2000)

⁴⁰ BFU 11/09

⁴¹ Zimmer (2009) A s. 257 og Liknings-ABC (2010) s. 878

⁴² Zimmer (2009) A s. 127 flg.

være nødvendig å bestemme om realisasjonen er gjennomført i det ene eller det andre året. Også i enkelte andre tilfeller kan det være nødvendig å fiksere relevante tidspunkter.

Saken i Skjelland er et eksempel på at fordringer var konvertert til aksjekapital, og at verdiene i selskapet endret seg i løpet av realisasjonsprosessen. Som en konsekvens ble skjæringspunktet av sentral betydning for fordringenens utgangsverdi, og dermed for spørsmålet om skattyterne hadde lidd tap.

Andre eksempler som nevnes i litteraturen, er at det har skjedd et subjektskifte slik at det oppstår spørsmål om hvem som er riktig skattesubjekt for fradraget. Det også kan også være at skatteregler endres. For eksempel fikk fritaksmetoden⁴³ i følge ikrafttredelsesloven⁴⁴ virkning fra en bestemt dato, og det ble derfor avgjørende om realisasjon av aksjer skjedde før eller etter denne datoen.

Spørsmålet er derfor hvor langt prosessen må være kommet for at realisasjon skal anses gjennomført.

Enkelte bestemmelser i loven⁴⁵, likestiller realisasjon og avtale om realisasjon. Ut fra ordlyden er avtale tilstrekkelig i slike tilfeller. Spørsmålet er om dette ut fra systembetraktninger, har noen konsekvenser for begivenheter basert på bestemmelser som ikke uttrykkelig likestiller avtale og gjennomføring. Høyesterett har ikke tolket loven på en slik måte.

Spørsmål om innvinningstidspunktet har vært behandlet av Høyesterett i flere sentrale dommer, senest i Rt. 2009 s. 1208 (Hurtigruten).

Det følger av blant annet Rt. 1995 s. 872 (Eide), at et grunnleggende vilkår er bindende og endelig avtale om avståelse. Det kreves dessuten noe i tillegg. Flertallet i Eide formulerte tilleggsvilkåret slik at “gevinsten [må være] klarlagt og sikret for selgerne.”⁴⁶

⁴³ Skatteloven § 2-38

⁴⁴ Lov 12. desember 2004 nr. 77 kapittel XIX

⁴⁵ Se for eksempel § 9-3, 2. ledd bokstav a

⁴⁶ Eide s. 876

Førstvoterende i Hurtigruten la dette til grunn, og tilføyde at vilkåret skal være strengt.⁴⁷ Det sentrale poenget er at skatteplikt ikke utløses av en inntektsmulighet, inntekten skal være innvunnet, slik det også ble formulert i denne dommen. Tilsvarende synspunkt må gjøre seg gjeldende for henholdsvis latente og pådratte tap.

Vurderingen må være konkret. I Hurtigruten ble det lagt til grunn at utfallet av “due diligence” og konkurransemyndighetenes behandling av avtalen utgjorde en reell risiko for at avtalen kunne bli hevet, og at realisasjon derfor ikke var gjennomført på avtaletidspunktet. Høyesterett har imidlertid ikke tolket vilkåret slik at alle detaljer i avtalen må være fastlagt. Flertallet i Eide fant det avgjørende at både selgersiden og kjøpersiden var bundet av avtalen. Det avgjørende er altså om det gjenstår spørsmål som innebærer en reell risiko for at avtalen ikke vil bli gjennomført.

Ovenstående gjelder når realisasjonen skjer på bakgrunn av avtale. Dersom realisasjon skjer på annet grunnlag må det tilsvarende være avgjørende om det definitivt er fastlagt at realisasjon skal finne sted, og om de vesentlige vilkårene for dette er fastlagt.⁴⁸

I Skjelland la Høyesterett til grunn at fordringen var realisert i og med generalforsamlingens beslutning om konvertering til aksjekapital.⁴⁹ Fra dette tidspunktet var nemlig skattyterne bundet til å gjennomføre konverteringen.

Hovedregelen er altså at når vilkårene for gjennomføring av transaksjonen er oppfylt, foreligger det realisasjon. Eventuelt tilbakeføring på grunnlag av enighet mellom partene, må behandles som ny realisasjon. Salg og tilbakesalg kan være ledd i en transaksjonsrekke som er skattemessig begrunnet. Det er da nærliggende å vurdere problemstillingen ut fra den ulovfestede omgåelsesnormen, ikke som et spørsmål om realisasjon har funnet sted.

3.4 Begrensninger og presiseringer i kapittel 9

For gevinster og tap er det som sagt prinsippet om symmetri mellom skatteplikt og fradragsrett som er rettsgrunnlaget. Det følger direkte av ordlyden i skatteloven § 9-4, 1.

⁴⁷ Hurtigruten (37)

⁴⁸ Aarbakke (1990) s. 76

⁴⁹ Skjelland (60)

ledd at tap er fradragsberettiget i den grad tilsvarende gevinst er skattepliktig. Det blir da vesentlig for retten til tapsfradrag å undersøke hvorvidt en eventuell gevinst ved realisasjon av samme formuesobjekt ville være skattepliktig.

For rent internrettslige forhold er det ikke gjort noen unntak for realisasjonsgevinster i virksomhet, og utgangspunktet er derfor at alle gevinster og tap i virksomhet er skattepliktige henholdsvis fradragsberettigete.

Det følger av skatteloven at § 9-3, 1. ledd at visse realisasjonsgevinster utenfor virksomhet, er fritatt for skatteplikt.

Av særlig interesse er § 9-3, 1. ledd bokstav c. nr.1 som unntar “muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev”⁵⁰ fra skatteplikt. Det samme gjelder mengdegjeldsbrev som er anskaffet før 10. mai 1990 og rettigheter til mengdegjeldsbrev, etter § 9-3, 1. ledd, bokstav c. nr.2.

Følgelig er gevinst på de fleste fordringer utenfor næring unntatt fra skatteplikt, og det følger da av § 9-4, 1. ledd at tap ikke er fradragsberettiget. Begrunnelsen for denne bestemmelsen er i følge finansdepartementet i forarbeidene til endringslov⁵¹ at det er mest praktisk med tap på enkle fordringer utenfor virksomhet og at det ville være svært vanskelig å føre kontroll med at slikt tap virkelig er pådratt. Departementet så det “ikke som ønskelig at det offentlige bidrar til å redusere reelle eller fiktive tap på slike fordringer gjennom skattereglene.”⁵²

3.4.1 Tidligere skattepliktig inntekt

Det følger av § 9-3 nr. 3 at gevinst ved realisasjon av fordringer som nevnt i nr. 1 og 2, likevel er skattepliktig dersom “verdien av fordringen tidligere har vært skattepliktig inntekt eller har inngått i et gevinst/tapsoppgjør med skatterettslig virkning for fordringshaver”. Det blir da et spørsmål om hvilke faktiske forhold som omfattes av unntaket.

⁵⁰ Jf. gjeldsbrevloven § 4, 2. ledd

⁵¹ Lov 20. juli 1991 nr. 54

⁵² Ot. prp. nr. 11 (1990-1991) s. 14

Zimmer (red)⁵³ nevner som eksempel at inntekter som tidfestes etter kontantprinsippet⁵⁴, etter alternativet “adgang til å få ytelsen utbetalt eller ytelsen erlagt”, kan bli inntektsført uten at betaling finner sted. Hvis ytelsen ikke blir betalt, har skattyteren en fordring som er tapt, der verdien har vært skattepliktig inntekt⁵⁵.

Begrunnelsen for regelen var imidlertid innføring av realisasjonsprinsippet som periodiseringsprinsipp utenfor næring.⁵⁶ Dette må derfor antas å være kjerneområdet for regelen. Etter ordlyden skulle fradrag kunne kreves for alle løpende inntekter og realisasjonsgevinster som er skattepliktige, men som av en eller annen grunn ikke blir utbetalt. Spørsmålet er om denne sammenhengen er tilstrekkelig, eller om det kan oppstilles mer presise vilkår for fradragsrett.

I følge mindretallets votum i Skjelland, må den økonomiske realiteten legges til grunn. Fordi selskapet hadde betalt skatten i henhold til den dagjeldende godtgjørelsesmetoden, var det ikke behov for skatterettslig gjenoppretting, tvert i mot ville fradrag medføre at skattyterne fikk dobbelt opp. At inntekten eller gevinsten formelt sett er skattepliktig, synes derfor ikke å være tilstrekkelig. For flertallet var problemstillingen en annen⁵⁷ og det var derfor ikke nødvendig å gå inn på spørsmålet.

3.4.2 Begrensninger som følger av skatteavtale

Etter skatteloven § 9-4, 2. ledd gis det ikke fradrag her i landet dersom det “i skatteavtale med fremmed stat er bestemt at gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge”.

Basert på ordlyden i 1. ledd, sett i sammenheng med symmetriprinsippet, kunne det hevdes gevinst unntatt fra skattlegging i Norge, heller ikke er “skattepliktig, og at 1. ledd derfor er tilstrekkelig hjemmel for avskjæring av fradragsrett. Spørsmålet er derfor om det er behov for en særskilt hjemmel.

⁵³ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 85

⁵⁴ Se skatteloven § 14-3, 1. ledd

⁵⁵ Utv. 2003 s. 1395 TRD gir et eksempel på at en arbeidstaker fikk godkjent fradrag for avtalt, men ikke utbetalt lønn.

⁵⁶ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 351

⁵⁷ Jf. kapittel 5.3.2

Skatteavtalene er traktater som i følge dobbeltbeskatningsloven⁵⁸ inkorporeres i norsk rett i og med vedtakelsen, med trinnhøyde minst som formell lov. Det er likevel antatt å følge av norsk rett at skatteavtalene ikke kan hjemle beskatning eller skatteskjerpelse, men bare kan lede til skattelempning.⁵⁹ Dersom fradrag ikke kan utnyttes effektivt i beskatningsstaten, ville avskjæring av fradragsretten etter § 9-4, 1. ledd, i realiteten innebære en skatteskjerpelse basert på skatteavtalen.

Det er også antatt å følge av prinsippet om at skatteavtaler bare kan virke lempende, at skattyter kan kreve at avtalen ikke legges til grunn.⁶⁰ Følgelig ville skattyter i tapssituasjonen kunne kreve at det ble sett bort fra skatteavtalen. Skattyter kan imidlertid ikke velge bort rettsvirkninger som etter internrettslige regler er knyttet til eksistensen av avtalen.⁶¹

Disse forholdene taler for at det er behov for en internrettslig hjemmel dersom fradragsretten skal kunne avskjæres.

Den tilsvarende bestemmelsen for utgifter og kostnader⁶² kom inn i skatteloven 1911 ved en lovendring i 1998⁶³, etter at lagmannsretten hadde slått fast at avskjæring av fradrag krevde uttrykkelig hjemmel.⁶⁴ Dagjeldende bestemmelse var begrenset til å gjelde gevinst og tap knyttet til fast eiendom og anlegg.

Domsresultatet åpnet muligheten for fradrag for samme kostnad i begge stater, og lovendringsspørsmålet, som var utsatt i påvente av dommen ble gjenopptatt.⁶⁵

Regelen som ble lovfestet⁶⁶ og videreført i skatteloven § 6-3, 5. ledd, er generell, og kobler ikke avskjæringsadgangen opp mot bestemte formuesobjekter. Bestemmelsen i § 9-4, 2. ledd ble tilføyd ved endringslov i 1999.⁶⁷

⁵⁸ Lov av 28. juli 1949 nr. 15

⁵⁹ Skaar m. fl. (2006) s. 63 jf. s. 46

⁶⁰ Zimmer (2009) B s. 60

⁶¹ Zimmer op. cit. s. 60-61

⁶² Nå plassert i skatteloven § 6-3, 5. ledd

⁶³ Lov 27. mars 1998 nr. 12

⁶⁴ Utv. 1997 s. 960 LRD

⁶⁵ Ot. prp. nr.35 (1997-1998) s. 5 jf. Ot. prp. nr. 24(1995-1996) og Innst. O. nr. 47(1995-1996)

Etter dette er det klart at § 9-4, 2. ledd er en nødvendig og selvstendig hjemmel for å begrense fradragsretten for sitt område.

Det er et vilkår etter ordlyden at gevinst “skal være unntatt” fra norsk beskatning.

I forarbeidene⁶⁸ er det presisert at bestemmelsen bare gjelder for skatteavtaler der unntaksmetoden⁶⁹ er benyttet for å unngå dobbeltbeskatning. Dette følger imidlertid allerede av ordlyden, siden beskatningen ved kreditmetoden⁷⁰ er lagt til hjemstaten, men slik at det skal gjøres fradrag for skatt som er betalt i den andre staten.

Spørsmålet blir derfor om Norge etter skatteavtalen har gitt avkall på beskatningsretten. Dette beror på en konkret tolkning av den aktuelle avtalen. Skatteavtaler er traktater som må tolkes etter folkerettslige tolkningsprinsipper. Det er antatt at Wienkonvensjonen er en kodifisering av folkerettslig sedvane, og konvensjonen art. 31 flg. legges til grunn ved traktattolkning selv om Norge ikke har ratifisert konvensjonen.

Spørsmålet om avskjæring av fradragsrett etter skatteloven § 9-4, 2. ledd er ikke kommet på spissen i noen avgjørelser i Høyesterett. I Telecomputing var det en del av statens subsidiære anførsel at eventuell gevinst var unntatt fra norsk beskatning etter skatteavtalen med USA, og fradragsrett derfor avskåret etter § 9-4, 2. ledd. Saken ble avgjort på annet grunnlag og Høyesterett tok derfor ikke stilling til spørsmålet.

De fleste skatteavtaler Norge har inngått, bygger på OECDs mønsteravtale. Det følger av mønsteravtalen art. 13 nr. 5 at gevinster ved avhendelse av enhver annen eiendel enn de som er nevnt i bestemmelsen, bare er skattbare i skattyterens hjemstat. Artikkelen har bestemmelser om fast eiendom, løsøre og aksjer, men ingen bestemmelse om fordringer. Siden skatteloven skiller mellom løsøre og finansgjenstander⁷¹, er det derfor tvilsomt om spørsmålet vil komme på spissen så lenge en kapitaloverføring klassifiseres

⁶⁶ Skatteloven 1911 § 45, 2. ledd, siste punktum

⁶⁷ Lov 17. desember 1999 nr. 94 jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 90

⁶⁸ Ot.prp.nr.35 (1997-1998) s. 9 jf. Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 59

⁶⁹ Mønsteravtalen art. 23A

⁷⁰ Mønsteravtalen art. 23B

⁷¹ Jf. skatteloven § 5-20, 1. ledd bokstav a jf. b

som fordring, og skattyter er hjemmehørende i Norge. Spørsmålet kan imidlertid være aktuelt ved innflytting til norsk beskatningsområde.

Skatteklagenemndas vedtak SKN-2001-038 gjelder et britisk selskap, som ble ansett skattemessig hjemmehørende i Norge fra desember 2000. Fordringene ble realisert etter at selskapet ble hjemmehørende i Norge, og Norge hadde da utvilsomt eksklusiv beskatningsrett. Tapet var imidlertid opparbeidet mens skattyter var hjemmehørende i Storbritannia. Skatteklagenemnda drøfter subsidiært om fordringene var lidt i selskapets virksomhet etter skatteloven § 6-2, 1. ledd jf. § 9-4, 2. ledd.

Spørsmålet er om Norge etter skatteavtalen med Storbritannia er forpliktet til å unnta fra beskatning den delen av eventuelle gevinster som skyldes verdistigning på fordringene fra tilblivelsen til tidspunktet for emigrasjonen.

Basert på opplysninger om det britiske skattesystemet, legger nemnda til grunn at Storbritannia ville beskattet denne delen av gevinsten, siden selskapet på dette tidspunktet enda måtte anses som hjemmehørende i Storbritannia.

Spørsmålet blir løst ved en tolkning av den tidligere skatteavtalen med Storbritannia art. 13 punkt 6 som ga hjemstaten eksklusiv beskatningsrett til enhver annen eiendom enn nevnt i artikkelen.⁷² Tilsvarende mønsteravtalen art. 13, er fordringer ikke nevnt i bestemmelsen.

I følge nemnda gir ikke ordlyden direkte svar på spørsmålet, og den viser til kommentarene til art. 13 i mønsteravtalen, som sier at realisasjonsbegrepet som benyttes i artikkelen avgjøres av den nasjonale skattelovgivningen som får anvendelse. I dette tilfellet er det altså realisasjonsbegrepet i norsk skattelovgivning som får anvendelse.

Etter skatteklagenemndas syn gir det, best sammenheng å unnta denne delen av fordringen fra beskatning, siden Norge i den motsatte situasjonen anser utflytting for å være en realisasjonsbegivenhet og skattlegger eventuell gevinst basert på fordringens verdi på emigrasjonstidspunktet. En tidligere avgjørelse av OLN trekker i samme

⁷² Ordlyden i den nye skatteavtalen (art. 13 punkt 7) har i følge nemnda tilnærmet samme ordlyd.

retning. Ved overføring av aksjeportefølje til filial i Sveits og senere realisasjon, ble Norge etter skatteavtalen med Sveits ansett å være forpliktet til å unnta den delen av inntekten som kunne tilskrives filialen i Sveits.⁷³

Løsningen vil etter skatteklagenemndas syn medføre bedre unngåelse av internasjonal dobbeltbeskatning. Konsekvensen for skattyter, er at når det ikke er noen inntekt i utflyttingsstaten å gjøre fradrag i, er fradragsretten tapt i begge stater. Basert på symmetrihensyn er det antakelig greit at hensynet til skattyter i tapssituasjonen må vike for hensynet til å bevare nasjonale skattefundamenter.

3.4.3 Valutagevinst

Etter skatteloven § 9-9 regnes valutagevinst ved realisasjon av fordringer som er unntatt fra skatteplikt etter § 9-3, 1. ledd, likevel som skattepliktig inntekt. Av praktiske grunner er utenlandske betalingsmidler til personlig forbruk unntatt fra skatteplikt etter § 9-3, 1. ledd, bokstav b.

Bestemmelsen i § 9-9 er et brudd med det ulovfestede sammenslåingsprinsippet som gjelder for valutagevinst og – tap i næring.⁷⁴ Prinsippet går ut på at valutadelen ikke skal skilles fra den underliggende transaksjonen.⁷⁵ Ved realisasjon av fordring i fremmed valuta, vil dermed fall i valutakurs i eiertiden utgjøre et tap som er fradragsberettiget etter § 6-2, 1. ledd.

4 Annet tap i virksomhet

Mens fradragsretten etter 1. ledd uttrykkelig gjelder både i og utenfor virksomhet, er fradragsrett for ”annet tap” etter 2. ledd, 1.pkt begrenset til å gjelde tap som er oppstått i virksomhet. Ut fra sammenhengen synes ”annet tap” å stå i motsetning til realisasjonstap.

⁷³ Utv. 2005 s. 327 OLN

⁷⁴ Rettsgrunnlag særlig Rt. 1929 s. 369

⁷⁵ Gjems-Onstad (2008) s. 241 flg.

Tap på utestående fordring er uttrykkelig nevnt i bestemmelsen. Ut fra en ren språklig og kontekstuell tolkning må det bety at skattyter kan få fradrag for tap på fordring som formelt sett er i behold, men hvor tapet er ”endelig konstatert”.

Kravet om at tapet må være “endelig konstatert” ble lovfestet ved skattereformen i 1992, som en kodifisering av dagjeldende rett.⁷⁶ Langvarig og entydig rettspraksis, likningspraksis og teori har lagt til grunn at § 6-2, 2. ledd, 1. punktum som forgjengeren, er både hjemmel for fradrag og tidfestingsbestemmelse for urealiserte tap i næring. Hva som ligger i kravet blir derfor behandlet i avsnittet om tidfesting.

5 Tilknytning til virksomhet

5.1 Problemstilling

Som vi har sett følger det av kapittel 9 at de fleste tap på fordringer utenfor virksomhet ikke gir rett til fradrag. Videre følger det av § 6-2 at fradragsretten i virksomhet også gjelder tap på utestående fordring. Det er derfor et sentralt spørsmål om et aktuelt tap er lidd i eller utenfor virksomhet.

Av hensyn til oppgavens omfang forutsettes det i det følgende at skattyter driver virksomhet i skattelovens forstand, og selve virksomhetsbegrepet problematiseres ikke nærmere.

Hovedproblemstillingen er da hvordan grensen skal trekkes mellom tap som er knyttet til virksomhet og tap som ikke har tilstrekkelig virksomhetstilknytning, basert på retningslinjer som er trukket opp gjennom Høyesteretts praksis.

⁷⁶ Skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d, 1. punktum

5.2 Utgangspunkter

5.2.1 Tap oppstått innenfor ordinær virksomhet

Fordringer knyttet til den ordinære virksomhet er typisk kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l., og utlån når dette er en del av ordinær virksomhet, f.eks. bankvirksomhet. Når det er klart hva den ordinære virksomhet går ut på, er tilknytningen klar for slike fordringer.⁷⁷

I følge Lignings-ABC vil det normalt være utgangspunktet at fordringer som er mottatt som betalingsmiddel i ordinær virksomhet, anses å være ervervet i virksomhet.

Virksomhetstilknytningen kan likevel anses brutt hvis besittelsen av fordringen går over til karakter av finansiering av tredjemanns virksomhet.⁷⁸ I tvilstilfelle må tap på slike fordringer vurderes etter de samme kriterier som for fordringer oppstått utenfor ordinær virksomhet.

5.2.1 Plassering av ledig driftskapital

En spesiell variant av fordringer oppstått innenfor skattyters ordinære virksomhet, er plassering av ledig driftskapital. Det spesielle ved problemstillingen er at det er kapitalens funksjon i virksomheten, før den eventuelt blir plassert i fordringer, som danner grunnlaget for tilknytningen. Både forarbeidene til 1992-reformen⁷⁹ og Lignings-ABC⁸⁰ forutsetter at ledig kapital kan plasseres i fordringer.

Det følger av rettspraksis at risikoen ikke bør være høyere enn ved plassering i bank,⁸¹ og at kapitalen bør være lett realiserbar.⁸² Med mindre virksomheten som sådan består i å låne ut penger, er fordringer derfor etter min mening et lite praktisk plasseringsobjekt for ledig driftskapital. I alle fall må det være et argument mot at dette er motivet for stiftelse eller erverv av fordring. Når det gjelder fordringer, må det derfor være mindre

⁷⁷ Gjems-Onstad (2008) s. 101

⁷⁸ Lignings-ABC (2010) s. 1084

⁷⁹ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 140

⁸⁰ Lignings-ABC (2010) s. 1085

⁸¹ Rt. 1992 s. 108 (Norse II) s. 113-114

⁸² Rt.1958 s. 1262 (Laboremus) s. 1263

vesentlig hvilken kapitalkilde innenfor skattyterens økonomi som har vært grunnlag for plasseringen, og tilknytningsspørsmålet må derfor avgjøres etter andre kriterier.

5.2.2 Forskjellige skattesubjekter

Spørsmålet om det er kreditor for en fordring som driver den virksomheten som er tilgodesett gjennom fordringen, vil i praksis ofte oppstå i forholdet mellom aksjeselskap og aksjonær, både når aksjonæren er en privatperson, og når aksjonæren er et selskap. Spørsmålet er om det kan skje en skatterettslig identifikasjon mellom aksjeselskap og eier.

Selskapsrettslig er selskap og aksjonær selvstendige rettssubjekter.⁸³

Skatteloven § 2-2, 1. ledd regner i bokstav a-h, opp selskap og sammenslutninger som er egne skattesubjekter, herunder aksjeselskap og allmennaksjeselskap i bokstav a.

Felles for de organisasjonsformene som nevnes, er at de innebærer ansvarsbegrensning for eierne.

Både privatrettslig og skatterettslig er derfor hovedregelen at aksjeselskap og aksjonær er selvstendige rettssubjekter. Konsekvensen er at aksjonæren normalt ikke blir ansett for å drive den virksomheten som selskapet driver, men at de begge er selvstendige skattesubjekter. I alle de relevante rettsavgjørelsene, står Høyesterett fast ved dette utgangspunktet.

5.2.3 Konsernforhold

Et skattekonsern⁸⁴ blir på mange måter betraktet som en økonomisk enhet. Spørsmålet er om det også medfører skatterettslig identifikasjon.

Høyesterett har tatt stilling til spørsmålet i Rt. 1990 s. 958 (Quatro).

Quatro fungerte hovedsakelig som holdingselskap for blant annet flere skipsaksjeselskaper. Gevinsten som var tvistetema oppsto da samtlige aksjer i et heleid

⁸³ Aksjelovene § 1-2, 1. ledd jf. § 2-20, 1. ledd som inneholder regler om selskapet “som sådant”.

⁸⁴ Skatteloven § 10-4 jf. aksjelovene § 1-3

datterselskap ble solgt. Spørsmålet var om det finnes hjemmel for unntak fra det tradisjonelle utgangspunktet.⁸⁵

På bakgrunn av flere uttalelser fra finansdepartementet⁸⁶, hevdet kommunen at det gjelder en presumsjon for at aksjer i heleide datterselskaper er eid i næring.

Førstvoterende understreker at selve aksjonærposisjonen ikke i seg selv sees på som en næringsutøvelse på aksjonærens hånd.⁸⁷

Retten finner deretter to grunnlag for ikke å slutte seg til kommunenes anførsel.

For det første ville det gi dårlig sammenheng i regelverket om det å utøve styringsmuligheter i kraft av aksjonærposisjonen skulle bli ansett som næringsvirksomhet, samtidig som det å eie aksjene ikke er det.

For det andre, og avgjørende, viste “en så godt som entydig domspraksis, ligningspraksis og teori ... at kravet om særlig og nær tilknytning ... har vært stillet like fullt i mor/datterselskapsforhold som ellers. Det gjelder ikke her noe særskilt i konsernforhold.”

Retten viser deretter til en lang rekke lovforarbeider som ikke gir holdepunkter for at det skal gjelde andre regler i konsernforhold enn ellers.⁸⁸

Avgjørelse er etter dette oppfattet som det sentrale prejudikatet for at det heller ikke skal skje skatterettslig identifikasjon i konsernforhold.

5.2.4 Ny virksomhet

I forlengelsen av synspunktet om at aksjonær og selskap er forskjellige skattesubjekter, har ønsket om å etablere eller støtte “ny virksomhet” vært ansett som en motsats til at investeringen er foretatt eller opprettholdt av hensyn til kreditors eksisterende virksomhet, jf. Høyesteretts oppsummering i Rt. 1993 s. 396 (Tinfos).

⁸⁵ Quatro s. 962

⁸⁶ Utv. 1985 s. 268 FIN, Utv. 1989 s. 881 FIN

⁸⁷ Quatro s. 962

⁸⁸ L.c.

5.2.5 Grensen mot passiv kapitalplassering

Basert på eldre skattelovgivning var hovedsynspunktet at aksjer ervervet som kapitalplassering eller med sikte på spekulasjonsgevinst, ikke falt inn under virksomhetsbegrepet.⁸⁹ Det har dessuten vært en rådende oppfatning at verdipapirer, og spesielt aksjer er egnet for kapitalplassering, og at tanken på kapitalplassering oftest vil være framme ved aksjeerwerb.⁹⁰ Gjennom hele utviklingslinjen i rettspraksis, har derfor “passiv kapitalplassering” vært den andre viktige motsatsen til “hensyn til egen virksomhet”.

5.2.6 Fordringer støtter aksjeinteressen

En stor del av foreliggende rettspraksis er knyttet til gevinst og tap ved realisasjon av aksjer. Det tradisjonelle synspunktet er at fordringer i kombinasjon med aksjebesittelse må regnes som en støtte for aksjeinteressen. Det har derfor vært lagt til grunn at tilknytningskravet for fordringer må bedømmes på samme måte som for aksjene.⁹¹

5.3 Særlig og nær tilknytning

Fra de nevnte utgangspunktene, har Høyesterett utviklet og presisert vilkårene for tilknytning mellom investeringsobjekt og skattyters virksomhet som må være oppfylt for at fradragsrett skal innrømmes. Oppgaven i det følgende, er å klargjøre hvilke krav til næringstilknytning som følger av de domstolskapte retningslinjene.

Vilkåret “særlig og nær tilknytning” blir introdusert med Rt. 1976 s. 1467 (Løiten), der førstvoterende oppsummerer rettspraksis til da, ved å innføre formuleringen som vurderingstema.

Løiten Brænderi hadde sammen med et investerings- og utviklingsselskap opprettet et eget aksjeselskap for brenneriets konservesproduksjon. Aksjekapital og lån som aksjonærene hadde gitt for å støtte opp om driften, gikk tapt.

⁸⁹ Berg-Rolnes (2009) s. 177

⁹⁰ Syversen (1988) s. 32 flg.

⁹¹ Aarbakke (1990) s. 155

Med utgangspunkt i lovens ordlyd⁹² er vurderingstemaet om utgiftene var “pådratt til “til inntektens ervervelse, sikring eller vedlikehold” for brennerivirksomheten.

Førstvoterende går raskt over til å søke tolkning av lovens ordlyd i foreliggende rettspraksis, som oppsummeres på følgende måte: “Avgjørelsene er imidlertid konkret forankret. ... det stilles forholdsvis strenge vilkår for at en skattyter skal kunne føre til fradrag i egen inntekt tap på aksjer i selvstendige selskaper. Det kreves en særlig og nær tilknytning mellom aksjeerhvervet og aksjonærens egen virksomhet.”⁹³

Det ligger i ordene “særlig og nær” at det må foreligge en tilknytning utenom det ordinære.

Dommen gir anvisning på en konkret helhetsvurdering.⁹⁴ Momenter til helhetsvurderingen som særlig kommer til uttrykk i denne avgjørelsen, er om investeringen har karakter av kapitalplassering med sikte på avkastning, eller om investeringen er gjort for å oppnå fordeler for egen virksomhet. Hvis det siste er tilfelle, taler det for å gi rett til fradrag.

Fram til 2005 holdt Høyesterett fast ved strenge vilkår for at “særlig og nær tilknytning” kunne anses å foreligge.

Siden plassen er knapp, velger jeg å sitere deler av oppsummeringen som ble gitt i Tinfos, og som ble gjentatt i Rt. 2005 s.1157 (CB)⁹⁵.

“Utenfor enkelte typetilfeller må det foretas en konkret vurdering, på grunnlag av flere momenter. Har motivet, eller det dominerende motiv, vært hensynet til egen virksomhet, er aksjene blitt ansett som eiet i næring. Se Rt-1977-143 (Hav og Havtank) og Rt-1983-923 (West Coast Trading) der det også ble lagt vekt på enkelte andre forhold. Har det dominerende motiv vært kapitalplassering eller ønsket om å starte ny virksomhet, er resultatet blitt det motsatte, se Rt-1934-347 (Jerndahl), Rt-1982-501 (Awilco) og Rt-1986-1033 (Lervik/Nesheim). I Rt-1986-58 (Asdahl) ble presisert at

⁹² Skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d

⁹³ Løiten s. 1471

⁹⁴ Løiten s. 1475 jf. s. 1471

⁹⁵ CB (47)

vurderingen av motivet fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, og ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha hatt. I enkelte dommer synes man å ha tatt utgangspunkt i en rent objektiv vurdering av om aksjeerhvervet har vært nødvendig, eller iallfall av vesentlig betydning for skattepliktiges egen virksomhet, se bl.a. Rt-1976-1467 (Løiten Brænderi) og Rt-1988-1244 (Osmond). Av andre forhold som er tillagt vekt, nevnes et organisasjonsmessig samarbeid mellom de to selskaper.”

I 2005 kom to dommer, Rt. 2005 s.1157 (CB) og Rt. 2005 s. 1171 (Skjelland) som mange oppfattet som en oppmyking av kravet. Rt. 2008 s. 145 (Norsk Struts) er den hittil siste dommen der tilknytningsvilkåret var tema, og da syntes Høyesteretts flertall å gå tilbake til den strenge linjen.

På den ene siden er de tre dommene er de siste autoritative uttalelsene fra Høyesterett på området, og må derfor antas å gi best uttrykk for gjeldende rett. På den andre siden har dommene vakt oppsikt i juridiske fagmiljøer, og kan ha skapt en viss rettsusikkerhet om vurderingstemaet for tilknytningskravet. Av begge grunner velger jeg å knytte den videre drøftelsen til disse avgjørelsene, som vurderes mot hverandre, og mot de kriteriene som er utviklet gjennom tidligere rettspraksis.

5.3.1 Commercial Buildings (CB)

Et norsk aksjeselskap (CB) hadde tapt betydelige beløp ved kapitaloverføringer til et amerikansk datterdatterselskap. Spørsmålet var om fordringene som var gått tapt hadde tilstrekkelig tilknytning til CBs virksomhet i Norge.

Etter en kort henvisning til lovens vilkår, tar førstvoterende utgangspunkt i rettstilstanden etablert gjennom høyesterettspraksis,⁹⁶ og de utgangspunktene som har ligget fast siden Løitendommen.⁹⁷

Det første momentet førstvoterende griper tak i, er om det var tale om å starte opp ny type virksomhet. Slik spørsmålet formuleres, rettes oppmerksomheten mot bransjelikhet. Basert på blant annet formålsangivelsen i selskapsvedtektene, og hva som

⁹⁶ CB (47)

⁹⁷ CB (48)

er vanlig i bransjen, finner førstvoterende det “klart” at det var samme type virksomhet som ble drevet i de to selskapene.⁹⁸

Bransjemessig likhet ble første gang vektlagt i skattyters favør i Rt. 1983 s. 923 (WCT), der formuleringen var at “WCT kunne ut fra sitt eget formål og egen virksomhet selv ha gått direkte inn i samme handelsvirksomhet ...”⁹⁹. I Rt. 1993 s. 700 (Selmer) kan formuleringen “å videreføre og øke Furuholmens næringsvirksomhet”¹⁰⁰ oppfattes som en henvisning til bransjelikhet. Retten i BC er derfor på linje med tidligere praksis når den vektlegger dette momentet.

Et varsel om avvik fra tidligere praksis kommer i avsnitt (50-52). Retten viser til at “Motivet for investeringen har i praksis vært tillagt stor vekt - om den har karakter av passiv kapitalplassering eller ikke.” Førstvoterende beskriver CBs begrunnelse for å etablere virksomheten i Florida, og konkluderer med at det var forretningsmessig fornuftig å satse på markedet der. I tidligere praksis har forretningsmessig fornuftige begrunnelser og tro på lønnsomhet, like gjerne blitt brukt som et argument for at investeringen har karakter av kapitalplassering.¹⁰¹ Her lar Høyesterett dette i seg selv tale for at investeringen ikke hadde karakter av passiv kapitalplassering, men at CB tvert i mot tok sikte på et aktivt eierskap.

Aktivt eierskap settes her opp som et motstykke til passiv kapitalplassering. Dette avviker fra tidligere praksis, der det gjennomgående har vært understreket at selskap og aksjonær er forskjellige skattesubjekter, uavhengig av eiernes aktive deltakelse.¹⁰² At CB sto for hele den overordnede styringen, blir tillagt avgjørende vekt.

Betydning for selskapets øvrige virksomhet hadde vært et sentralt moment i tidligere praksis. Førstvoterende slår ganske enkelt fast at han ikke forstår tidligere praksis slik at det er et vilkår for inntektsfradrag at investeringen hadde et slikt formål (53).

⁹⁸ Eiendomsutvikling og eiendomsforvaltning

⁹⁹ WCT s. 931

¹⁰⁰ Selmer s. 705

¹⁰¹ Rt. 1934 s. 347 (Jerndahl)

¹⁰² Quatro, Rt. 1986 s. 58 (Asdahl), Rt. 1980 s. 1436 (Kahrs)

Det er ikke innlysende at et slikt vilkår ikke kan utledes av den nevnte praksis. Rent språklig er det ikke noe skarpt skille mellom motiv og formål. Enten motivet har vært vurdert ut fra skattyters uttrykte hensikt som i Rt. 1977 s. 143 (Havtank) eller det har vært basert på en objektiv vurdering av nødvendigheten av investeringen som i Løiten, har momentet vært tungt vektlagt som en motsats til passiv kapitalplassering eller ønske om å starte ny virksomhet. Dette er kanskje særlig klart formulert i Selmer, der førstvoterende uttaler følgende: "Sentralt er det at aksjeeieren har aksjene med sikte på å fremme den næringsvirksomhet han selv driver. Først da kan tap på aksjene regnes som "tap i næring"."¹⁰³ Ordene "med sikte på" kan vanskelig forstås på annen måte enn at de viser til skattyters formål. Formuleringen "først da" taler sterkt for at et slikt formål er et vilkår.

Førstvoterende i CB sier at det vil "virke fremmed å oppstille et slikt vilkår" (53). Han fortsetter umiddelbart med å beskrive hva som er vanlig for holdingselskaper innen eiendomsbransjen. Sammenholdt med uttalelser om at organisasjonsformen er vanlig i flere bransjer (56), må uttalelsen forstås slik at det for denne organisasjonsformen, et slikt vilkår vil virke fremmed.

En konstruert begrunnelse for at førstvoterende knytter argumentet til et snevert område, kan være at døren da holdes åpen for å stille opp et slikt vilkår i et annet og ikke helt sammenlignbart tilfelle.

Retten tar deretter for seg momentet "integrert virksomhet" (54-57). CB hadde overordnet styring over selskapet i Florida, og alle transaksjoner måtte godkjennes av administrerende direktør i CB. Felles utnyttelse av ressurser eller nyttefunksjon for virksomheten som var fremhevet i tidligere praksis¹⁰⁴, var imidlertid lite framtrædende. Førstvoterende henter støtteargumenter fra juridisk litteratur¹⁰⁵ og administrative uttalelser¹⁰⁶ for å begrunne at tilknytningskravet "ikke er statisk, men har et dynamisk element" (55).

¹⁰³ Selmer s. 705

¹⁰⁴ Løiten, WCT, Selmer

¹⁰⁵ Syversen (1988) s. 39

¹⁰⁶ Utv. 1989 s. 763 Gjølstad

Han fastholder imidlertid at vurderingstemaet er det samme, men at “de konkrete vurderingene [må] skje i lys av utviklingen i næringslivet”. I lys av denne utviklingen gjør retten et poeng av at det foreligger “horisontal integrasjon”, ikke “vertikal integrasjon” som da implisitt må ha vært var kravet tidligere (54), og konkluderer med at det forelå klart integrerte virksomheter (57).

5.3.2 Skjelland

Skjelland Holding (AH) var et restselskap etter at engroshandel og detaljfunksjon i en familiebedrift var skilt ut i egne selskaper. AH eide ikke opprinnelig aksjer i de to driftsselskapene, og var derfor ikke egentlig et holdingselskap. Restfunksjonene i AH besto av forvaltning av bygninger og finanskapital.

Det prinsipale spørsmålet gjaldt inngangsverdi for tap på aksjer. Subsidiært krevde AH og tre personlige skattytere fradrag for tap på fordring, og tilknytningsvilkåret sto da i fokus. Saken ble behandlet i sammenheng med saken om CB, med de samme dommerne.

For selskapet viser Høyesterett til de generelle drøftelsene i CB, og tar på tilsvarende måte utgangspunkt i kravet om “særlig og nær” tilknytning (77).

Deretter påpekes ulikhetene med saksforholdet i CB, og da særlig at denne saken ikke gjelder konsernforhold (78). Dette poenget understrekes også ved sammenligning med Løiten (82).

Senest i CB samme dag, er det påpekt at de samme tilknytningskravene gjelder i konsernforhold. Det er derfor påfallende at retten så sterkt understreker at saken ikke gjelder konsernforhold.¹⁰⁷

Etter å ha slått fast utgangspunktet, går retten over til en “nokså konkret vurdering” av forholdene for AH. Førstvoterende angir tre vurderingstema; den historiske bakgrunnen, den etterfølgende utvikling og graden av integrasjon mellom selskapene (78).

¹⁰⁷ Se kapittel 5.3.5

Uten at det blir sagt uttrykkelig, ser det ut til at det taler for at tilknytningskravet er oppfylt, at selskapene tidligere var ett selskap. I teorien har det vært lagt til grunn at “selve den omstendighet at virksomhetene tidligere har vært drevet som ett selskap, [vil] være et argument for at aksjene har den nødvendige tilknytning til det gamle selskapet.”¹⁰⁸ Momentet var også sterkt framhevet i Løiten, men der var det også mange andre omstendigheter som talte for nødvendig tilknytning.

Den etterfølgende utviklingen besto blant annet i at ekstern kapital ble trukket inn, og i stedet benyttet til finansiering av driftsselskapene. Dermed mistet investeringen noe av preget av kapitalplassering som er motstykket til fordring i næring. Den akkumulerte fordringen fikk etter rettens syn, mindre og mindre preg av kapitalplassering, og mer og mer karakter av støttevirksomhet for driftsselskapene (80).

Graden av integrasjon mellom virksomhetene blir her understreket ved at en husleiefordring på fire millioner, utgjorde en relevant næringsinteresse (80). Videre hadde selskapene langt på vei felles eierskap og administrasjon, felles lokaler og felles arbeidsstokk (81), altså forhold som er sammenlignbare med blant annet Løiten.

I oppsummeringen av rettens helhetsvurdering, blir det lagt vekt på at det var så stor grad av økonomisk integrering mellom selskapene at virksomheten i driftsselskapene ikke ville ha vært mulig uten den stadig sterkere finansielle støttefunksjonen fra AH, samtidig som AHs virksomhet i det vesentlige besto i å holde virksomheten i driftsselskapene gående (83). Sagt på denne måten blir det også understreket at virksomheten i driftsselskapene var en fordel for AHs egen virksomhet.

Retten konkluderer med at det forelå tilstrekkelig tilknytning, og fradragsrett ble innrømmet.

5.3.3 Norsk Struts

Flere gårdbrukere hadde gått sammen om å danne et selskap for oppdrett, videreforedling og salg av produkter basert på struts. Selskapet gikk konkurs, og

¹⁰⁸ Nyfløt (1984) s. 137

aksjonærene lån og kausjoner på selskapets lån gikk tapt. Ligningsmyndighetene godkjente ikke fradrag for tap på fordringer i næringsinntektene fra gårdsbrukene.

I Høyesterett tapte gårdbrukerne under sterk dissens, 3-2.

Begge fraksjonene starter i det tradisjonelle utgangspunktet. Deretter skiller flertallet og mindretallet lag i formuleringen av vurderingstema.

Førstvoterende foretar en grundig redegjørelse for sammenhengen mellom hovedregelen om inntekt i skatteloven § 5-1, hovedregelen om fradrag § 6-1, 1. ledd, 1. punktum, den spesielle bestemmelsen om tap i § 6-2 andre ledd og de tilsvarende bestemmelsene i skatteloven 1911¹⁰⁹(42). Poenget med denne redegjørelsen er å påpeke at kravet om særlig og nær tilknytning som er utviklet i rettspraksis, er en sammenfatning av de lovbestemte kravene etter någjeldende og foregående skattelov.

Med dette som bakteppe, formulerer førstvoterende problemstillingen forankret i ordlyden i § 6-1, 1. ledd, 1. punktum. Det skatterettslige spørsmålet er om opprettelsen av selskapet og den senere finanseringen “hadde som hovedformål å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktige fordeler i aksjonærens i egen virksomhet.”(43).

Gårdbrukerne hadde anført at dommene i 2005 var uttrykk for en liberalisering av tilknytningskravet (19).

Førstvoterende var ikke enig. Tvert i mot, sier han “tar begge avgjørelser utgangspunkt i kravet til en særlig og nær tilknytning slik dette krav har vært utviklet i tidligere rettspraksis” (47). Dette kan det knapt være uenighet om, det eventuelt nye i 2005 var ikke utgangspunktet, men den nærmere formuleringen av problemstillingene, og flytting av fokus bort fra formålet eller nytten for egen virksomhet.

Førstvoterende utdyper synspunktet ved å vise til de spesielle fakta bak de to dommene, og slå fast at saksforholdene ikke var sammenlignbare med foreliggende sak (47). Det er ikke uvanlig å begrunne manglende prejudikatsvirkning med at det ikke er tilstrekkelig likhet mellom tilfellene.¹¹⁰ Det springende punkt er imidlertid om de to

¹⁰⁹ Skatteloven 1911 § 41, 1. ledd, 1. punktum og § 44, 1. ledd, 1. punktum

¹¹⁰ Eckhoff (2001) s. 168

dommene i 2005 gir uttrykk for en ny forståelse av vilkårene, som så kan anvendes på faktum i en ny konkret sak.

Meningen med førstvoterendes uttalelse, må være å påvise at det ikke er utviklet en slik ny forståelse. Uttalelsen impliserer at grunnen til at det i disse to dommene ble lagt større vekt på andre momenter enn hovedformålet, var at faktum i disse sakene også var vesentlig forskjellig fra faktum i de foregående sakene.

Etter at det rettslige utgangspunktet og vurderingstema er fastslått på denne måten, må spørsmålet i den videre vurderingen, bli hva som har vært formålet med investeringen.

Mindretallet hadde en mer åpen formulering av vurderingstemaet; “Det skal foretas en helhetsvurdering hvor ulike momenter er relevante, men hvor enkelte momenter - særlig det dominerende motiv - etter omstendighetene vil kunne ha avgjørende betydning.” (71).

Videre viser mindretallet til CB som sier at høyesterettspraksis ikke kan forstås slik at det er et vilkår at aksjeervervet eller fordringen har hatt betydning for selskapets øvrige virksomhet (72).

Flertallet og mindretallet har dermed svært ulike utgangspunkter for vurderingen.

De to fraksjonene bedømmer også bevisene forskjellig.

Bygdeutviklingsmidler hadde utgjort en vesentlig del av finansieringen, og søknaden om slike midler, samt fylkesmannens innstilling, anses av flertallet som avgjørende bevis for at hovedmotivet for etableringen ikke var hensynet til egen virksomhet (54).

Det blir særlig lagt vekt på at betydningen for egen virksomhet ikke var framhevet i søknaden, bortsett fra opplysninger om restaurering og bruk av tomme fjøsbygninger. Det var heller ikke opplyst noe om planer om integrert drift mellom en eller flere av gårdene og selskapet. Derimot hadde søkerne lagt vesentlig vekt på den nye virksomheten, lønnsomhet og videre utviklingsmuligheter, som dermed ble ansett å være hovedformålet.(49-54)

Mindretallet la ikke avgjørende vekt på ordlyden i søknaden, siden den skulle tilfredsstille retningslinjene for slike søknader (86). Derimot ble det lagt vekt på at tildelingen begrenset gårdsbrukenes muligheter for å få ytterlige tilskudd i fremtiden (78).

Også restriksjoner når det gjaldt kretsen av nye aksjonærer og vederlaget ved omsetning av aksjene, blir bedømt forskjellig (56) jf. (79).

I CB blir aksjonærenes aktive deltakelse og overordnede styring over datterselskapet tillagt vesentlig vekt som et argument for at det forelå integrert virksomhet.

I denne saken var det uomtvistet at aksjonærene hadde deltatt svært aktivt i selskapet, både økonomisk, organisasjonsmessig og praktisk, og mindretallet som legger vekt på uttalelsene i CB, finner det “klart at formålet med investeringene ikke var ren passiv pengeplassering, men at gårdbrukerne tok sikte på å være - og var - meget aktive eiere.”(80).

Under henvisning til Asdahl, slår flertallet imidlertid fast at aktiv deltakelse ikke i seg selv gir grunnlag for fradrag. Poenget understrekes ytterligere, under henvisning til at aksjonærene i mange tilfeller deltar i styring og drift, også når investeringen er en åpenbar kapitalplassering (58). Ved å sammenligne med Asdahl i stedet for den nyere CB, understreker flertallet for det første at den eldre praksisen er like relevant som før 2005. For det andre viser det at CB ikke blir sett på som en relevant rettskildefaktor i den foreliggende saken.

Videre vurderes spørsmålet om bransjelikhet, og flertallet kommer til at særlig slakting og videreforedling av struts, er så forskjellig fra produksjonen på de enkelte gårdene, at tilstrekkelig bransjelikhet ikke foreligger (59-60). Til sammenligning kommer mindretallet til motsatt konklusjon i det samme spørsmålet (81-83).

Noe av forklaringen på at de kommer til motsatt resultat, ligger i sammenligningsgrunnlaget. Mens flertallet sammenligner med det enkelte gårdsbruk, sammenligner mindretallet med gårdbrukerfellesskapet og tradisjonelt landbruk som en helhet. Mindretallet har dessuten et annet syn på hva som faktisk er vanlig i tradisjonelt

landbruk. Ved å bruke faktum forskjellig, er det fullt mulig å komme til begge konklusjoner uten å komme i konflikt med rettslige prinsipper¹¹¹.

Under henvisning til skatteloven § 6-2 jf. § 6-1, 1. ledd, understreker flertallet på nytt at gårdbrukerne “måtte ha påvist driftsmessige fordeler eller økt omsetning av betydning hensett til investeringenes størrelse. Det er ikke tilstrekkelig at Norsk Struts og aksjonærene utøver virksomhet innen landbruk.”(61). Anførselen om at det er helt vanlig at gårdsbruk har ulike produksjoner, og at driftsformen skifter over tid (25) slår dermed effektivt tilbake.

Etter denne argumentasjonen har flertallet fått fram at det var formålet med Norsk Struts å skape ny og annerledes virksomhet.

Som for å uttømme alle muligheter, vises det til Havtank, som det eneste eksempelet på at et selskap har fått godkjent fradrag i forbindelse med etablering av et nytt selskap med en annen virksomhet. I den saken skapte nyetableringen betydelige inntekter for den opprinnelige virksomheten, hvilket ikke var tilfelle i den foreliggende saken. “De faktiske forhold i denne sak er helt forskjellig fra foreliggende ankesak.” avslutter førstvoterende, og avviser dermed relevansen av dommen for dette spørsmålet(62).

Det siste spørsmålet flertallet vurderer, er om forventningen om inntekter ved aksjonærenes salg av varer og tjenester til selskapet, kunne gi grunnlag for å anse lånene til selskapet som del av aksjonærens egen virksomhet (63). Det vises igjen til Havtank. I den saken var det avgjørende at dette var investeringenes hovedformål, og at inntektene var betydelige. Ingen av disse betingelsene var oppfylt for Norsk Struts. Argumentet styrkes ved å vise til Tinfos, der intensjonen om å oppnå inntekter heller ikke slo til, og hvor fradrag ikke ble innrømmet (64).

Etter en ganske detaljert redegjørelse for leveransene til Norsk Struts, konkluderer førstvoterende med at omfanget av aksjonærenes leveranser til Norsk Struts var “ubetydelige og klart utilstrekkelig” til å kunne anse investeringen i Norsk Struts som en del av egen virksomhet (65).

¹¹¹ Eckhoff (2001) s. 34

Mindretallet legger ikke vekt på den begrensede betydningen virksomheten faktisk fikk, men at virksomheten objektivt sett var egnet til å gi inntekter til gårdsbrukene (87). Her er mindretallet mer på linje med synspunkter utviklet av rettspraksis når det gjelder fradrag for kostnader direkte etter § 6-1, 1. ledd¹¹².

Flertallet har altså tilbakevist alle anførslene og funnet det klart at det ikke var hovedmotivet for etableringen av Norsk Struts å oppnå fordeler for egen virksomhet. Det fant heller ikke at forelå det integrert virksomhet (66).

Heller ikke etter mindretallets syn var de enkelte momentene hver for seg tilstrekkelig til at tilknytningskravet var oppfylt. Samlet var det likevel ikke tvilsomt at virksomheten etter sin art var egnet til å gi fordeler for gårdsbrukene (88).

Zimmer sier at "Førstvoterendes resonnement er overhodet preget av at han tar for seg hvert enkelt av skattyterens argumenter og skyter dem ned etter hvert, uten å vurdere den samlede vekten av dem nærmere."¹¹³ Det virker umiddelbart som en god beskrivelse. Førstvoterende viser riktig nok til en samlet vurdering (66), men når alle momentene drar i samme retning, må nødvendigvis resultatet være gitt. Zimmer sier også at "Ut fra førstvoterendes problemstilling og synspunkt på forholdet til dommene fra 2005, var løpet nærmest kjørt for skattyterne."¹¹⁴ Det kan ikke være tvil om at det er en korrekt observasjon.

5.3.4 Vurdering

Det er påfallende at Høyesterett i CB strekker alle argumentene fra tidligere praksis i favør av skattyter. Det er ikke gitt noe uttrykk for tvil, verken i premissene eller i konklusjonen. Dommen er enstemmig. Det er derfor nærliggende å tolke dommen som en bevisst kursendring i forhold til tidligere praksis.

Zimmer tolket denne og Skjellanddommen som en oppmyking av det strenge tilknytningsvilkåret¹¹⁵. CB tolkes dessuten som "en dreining av fokus: fra investeringens

¹¹² Jf. Kapittel 5.3.4

¹¹³ Zimmer (2009) SR s.316

¹¹⁴ Zimmer op. cit. s. 315

¹¹⁵ Zimmer (2006) s. 265

betydning for investors egen virksomhet til en vurdering av i hvilken grad investor styrer virksomheten i selskapet eller virksomheten på annen måte er -integrert i investors virksomhet – i motsetning til å være en ren kapital-avkastning.”¹¹⁶

I lys av den senere utviklingen er det kanskje lettere å tolke inn i dommen forbehold som ikke var åpenbare i 2005.

Også i Skjelland blir det lagt avgjørende vekt på at det foreligger “integrert virksomhet”. Samtidig byr saksforholdet her på litt flere elementer som også i tidligere praksis er blitt ansett for å tale for virksomhetstilknytning. Når dommen i fagkretser er blitt oppfattet som en oppmyking av vilkårene i tidligere praksis, kan det stilles spørsmål om dette til en viss grad skyldes at dommen blir lest og tolket i sammenheng med CB.

Til slutt i premissene blir det konkludert med at ”avstanden etter hvert [ble] stor til den mer passive kapitalplassering, som er motstykket til fordring i næring.” Zimmer tolker formuleringen som en dreining av oppmerksomheten fra momenter som knytter lånene til långivers virksomhet, til å vurdere alle momenter som taler for at det ikke er passiv kapitalplassering.¹¹⁷

I Norsk Struts fokuseres det sterkt på kostnadsbegrepet i skatteloven § 6-1, og formålet med investeringen.

Berg-Rolness påpeker at det ikke kan “utledes av kostnadsbegrepet at det for fradragsrett forutsettes en viss grad av forholdsmessighet mellom kostnaden og inntektene”.¹¹⁸

Dette kommer særlig tydelig fram i de såkalte svindeldommene. I Rt. 2007 s. 1822 (DSC) fikk skattyterne fradrag for utgifter til aksjer som aldri ble mottatt på grunn av svindel. I Rt. 2009 s. 1473 (Samdal) tapte en norsk investor sine investeringer i et spansk leilighetsprosjekt, også på grunn av svindel. I begge tilfeller ble det lagt vekt på at formålet med investeringene var å skape skattepliktige inntekter. DSC er også basert

¹¹⁶ Zimmer op.cit. s. 267

¹¹⁷ Zimmer op. cit. s. 270

¹¹⁸ Berg-Rolness (2009) s. 207

på at fradragsretten etter skatteloven § 6-2, 2. ledd ikke er uttømmende, men at det sentrale er om tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1, 1. ledd er oppfylt.

Zimmer påpeker på denne bakgrunn at det er et tankekors at tilfellene i Norsk Struts og DSC ble bedømt ulikt, og spør hva som egentlig er forskjellen.¹¹⁹

Etter min mening virker det som om flertallet i Norsk Struts vil tvinge oppmerksomheten tilbake til lovens vilkår og at det er dette som må ligge i bunnen, også ved tolkning av rettspraksis, og at dette er grunnen til det sterke fokuset på kostnadsbegrepet.

I den rettspraksis som flertallet viser til, har det i varierende grad vært lagt vekt på etterfølgende utvikling, og da hovedsakelig som et argument for å bekrefte¹²⁰ eller avkrefte¹²¹ intensjonen, eller om næringstilknytningen er forsterket eller brutt.¹²² Argumentasjonen har dermed hatt et annet fokus enn for eksempel svindeldommene.

De tre dommene sett i sammenheng, viser etter min mening, at det er 2005- dommene, og da særlig CB som er avvikende. Utgangspunktet må derfor være at avgjørelsene får liten vekt som prejudikat for fakta som ikke er helt sammenlignbare.

Gjennomgangen har vist at det fortsatt må foretas en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfellet, og at de eldre dommene fortsatt har relevans og vekt som rettskilder.

5.3.5 Konsernforhold

Et spørsmål som likevel må stilles, er om tilknytningsvilkåret er annerledes i konsernforhold.

Spørsmålet om det gjelder andre og mer lempelige krav til virksomhetstilknytning i konsernforhold, var mye fremme i juridisk teori¹²³ i tiden etter WCT-dommen. Det ble også vist til en bemerkning i Løiten om at aksjer i datterselskaper hadde nødvendig

¹¹⁹ Zimmer (2009) SR s. 317

¹²⁰ Havtank

¹²¹ Tinfos, Norsk Struts

¹²² Tinfos

¹²³ Blant annet Syversen (1988) s.57 flg., Nyfløt (1984), Harboe (1986)

næringstilknytning¹²⁴, og uttalelser fra finansdepartementet i samme retning.¹²⁵ En tilnærmet enstemmig teori kom til at det i utgangspunktet gjelder samme tilknytningskrav for investeringer i datterselskaper som i andre selskaper.

Høyesterett, riktignok mindretallet i Norsk Struts, understreker også i de seneste dommene at det ikke gjelder andre tilknytningskrav i konsernforhold enn ellers.

Spørsmålet er om det likevel er spesielle trekk ved konsernforhold som gjør at tilknytningskravet lettere vil være oppfylt.

Mindretallet i Norsk Struts kan ikke se at CB gir grunnlag for å anta at det gjelder andre tilknytningskrav i konsernforhold enn ellers¹²⁶. Det kan stilles spørsmålet om ikke nettopp det må være en konsekvens av dommen, sett i sammenheng med den foreliggende. Overordnet styring og aktiv deltakelse var minst like fremtredende i Norsk Struts, selv om det var flere eiere i felleskap som sto for dette.

Riktignok sier førstvoterende i CB at utgangspunktet er det samme i konsernforhold.¹²⁷ Imidlertid blir det gjort et poeng av at horisontal integrasjon og forhold som er spesielle i konsernforhold, også må kvalifisere for særlig og nær tilknytning.¹²⁸

5.3.6 Integrert virksomhet

Allerede i Løiten blir det slått fast at integrert virksomhet er et moment som taler for tilstrekkelig virksomhetstilknytning. Spørsmålet er hva som ligger i begrepet.

I Løiten blir det lagt vekt på at det var den tidligere konserverproduksjon som ble fortsatt under en annen organisasjonsform, men fremdeles nøye forbundet med spritproduksjonen. Utnyttelse av eksisterende lokaler, produksjonsutstyr og bemanning blir tillagt avgjørende vekt.

¹²⁴ Løiten s. 1470

¹²⁵ Utv. 1985 s. 286 FIN

¹²⁶ Norsk Struts (72)

¹²⁷ CB (48)

¹²⁸ CB (54-56)

I deler av juridisk teori har det vært sondret mellom vertikal og horisontal integrasjon. Vertikal integrasjon foreligger mellom bedrifter på ulike trinn i produksjons- eller distribusjonsskjeden, mens horisontal integrasjon foreligger mellom bedrifter på samme trinn.¹²⁹

Havtank er et typisk eksempel på den første kategorien, der det nystiftede selskapet bidro til å skape et fraktmarked til fordel for aksjonærenes egen næring. Eksempler på det siste er CB, der samme type virksomhet i et annet geografisk område, bidro til å styrke konsernet som helhet.

Fordi det for den førstnevnte kategorien ofte kan påvises fordeler for kreditors næringsvirksomhet, har det vært antatt at vertikal integrasjon har vært tilstrekkelig for å påvise næringstilknytning, mens det ikke har vært tilfelle for horisontal integrasjon. Begrunnelsen har imidlertid ikke ligget i typen integrasjon, men i at de strenge kravene til "særlig og nær tilknytning" av andre grunner har vært lettere å imøtekomme ved vertikal integrasjon.¹³⁰

I CB gjør retten et poeng av at "Man ville fjerne seg langt fra tankegangen innen næringslivet om man ikke aksepterte at en aksje kan være eid og et lån gitt i næring også ved horisontal integrasjon."¹³¹

Zimmer bemerker at "det vel aldri har vært tale om at vilkårene ikke kan være oppfylt ved horisontal integrasjon."¹³², og når det gjelder Høyesteretts praksis må det være riktig. Skillet var først og fremst markert i teorien, og etter WCT ble det også antatt at horisontal integrasjon ikke ville være "noe alvorlig hinder"¹³³ for å konstatere aksjer i næring.

I Quatro synes retten å forutsette at "virksomhet ... knyttet intimt sammen til en sammenhengende næringsvirksomhet, slik at "administrativt, teknisk og økonomisk

¹²⁹ Gausel [siteret i Nyfløt (1984) s. 135]

¹³⁰ Zimmer (2006) s. 266

¹³¹ CB (56)

¹³² Zimmer i (2006) s. 266

¹³³ Nyfløt (1984) s. 136

danner ... konsernet en fast enhet" ”, slik tilfellet var i Norsk Sprængstofindustri”¹³⁴, kan medføre at verdipapirer i datterselskaper er eid i næring.

I Skjelland blir det lagt vekt på at det var så “stor grad av økonomisk integrering mellom selskapene” at virksomheten i driftsselskapene ikke ville vært mulig uten støttefunksjonen fra “holdingsselskapet”. Både Skjelland og Løiten er eksempler på at integrert virksomhet kan foreligge også utenfor konsernforhold.

Antakelig vil “integrert virksomhet” likevel lettere kunne påvises i konsernforhold, uten at det dermed er sagt at konsernforhold i seg selv er et argument for at det foreligger integrert virksomhet.

I Tinfos var spørsmålet om et jernverk kunne få fradrag for tap på aksjeinvestering i et havbruksselskap. Jernverket hadde store mengder varmt overskuddsvann, som kunne utnyttes i havbruket. Havbruket ble startet i jernverkets regi, nøkkelpersoner fortsatte å arbeide med havbruksvirksomheten, og en del administrative funksjoner var felles. To dissenterende dommere mente at dette talte for integrerte virksomheter. Lund, som sluttet seg til flertallet i resultatet, fant imidlertid at tilknytningen etter hvert ble brutt.

I Norsk Struts var det uomtvistet at aksjonærene hadde deltatt svært aktivt i selskapet, både organisasjonsmessig og praktisk. På bakgrunn av lite samhandling med selve gårdsdriften, fant flertallet likevel ikke at det forelå integrert virksomhet.

Om det ville stilt seg annerledes om virksomhetene var organisert som konserner, kan bare bli spekulasjoner. I CB understreker retten at tilknytningsnormen inneholder et dynamisk element.¹³⁵ Når dette elementet synes fraværende i Norsk Struts, kan det tale for at normen er mer dynamisk i konsernforhold.

I BIP 2006¹³⁶ blir det påpekt at det er en helt vanlig måte å etablere virksomhet på, å legge operativ virksomhet til datterselskaper, med et morselskap uten egne produksjonseenheter eller salgskontor, som yter bistand og tjenester til datterselskapet. Morselskapet vil ofte ta opp lån, som benyttes til finansiering av datter, enten som lån

¹³⁴ Quatro s. 963

¹³⁵ CB (54-55)

¹³⁶ BIP 2006 s. 118

eller som kapitaloverføring, og normalt som ledd i å utvikle eller videreutvikle konsernets virksomhet.

Spørsmålene som stilles er om dette er en form for “integrert virksomhet”, og i så fall hvor mye som blir igjen av prinsippet om at selskaper i konsern er forskjellige skattesubjekter.

Etter min mening må det første spørsmålet i utgangspunktet besvares bekreftende. Så lenge Høyesterett holder fast ved utgangspunktet om forskjellige skattesubjekter, må det imidlertid kreves noe i tillegg til at virksomheten er organisert på denne måten.

Et slikt tilleggsmoment som peker seg ut i CB, er bransjelikhet.

Bransjemessig likhet var et moment i WCT, som vakte oppsikt i juridisk teori. Nyfløt¹³⁷ kalte momentet en “redningsplanke” som Høyesterett hadde lagt ut, og som ville gjøre det lettere å konstatere tilknytning i konsernforhold.

Dette kan sies å ha slått til i CB, der retten la vesentlig vekt på at det var samme type virksomhet som ble drevet i datterselskapene.

Selmer og Norsk Struts er imidlertid eksempel på at bransjelikhet eller ulikhet blir vektlagt også utenfor konsernforhold.

5.4 Tidspunktet for vurderingen

Tidspunktet for ervervet vil naturlig nok være avgjørende når motiv og formål for investeringen skal fastlegges.

Gjennomgangen av praksis har vist at dette tidspunktet ikke er avgjørende ved fortsatt besittelse av fordringen.

I Havtank ble etterfølgende utvikling tolket som en bekreftelse på intensjonen. I Skjelland tilsa utviklingen at en fordring som i utgangspunktet hadde preg av kapitalplassering, endret karakter og etter hvert fikk den nødvendige næringstilknytning.

¹³⁷ Nyfløt i (1984) s.136

Verken i Norsk Struts eller i Tinfos, ble inntjeningen som forutsatt. I begge tilfeller vurderes formålet henholdsvis motivet for etableringen ved stiftelsen av selskapene. I den grad etterfølgende utvikling blir tatt hensyn til, blir det tatt som en bekreftelse på at formålet var etablering av ny virksomhet. I Tinfos er det likevel situasjonen på realisasjonstidspunktet som legges til grunn.

Gitt at en fordring kan endre karakter, og miste eller oppnå tilknytning i løpet av eiertiden, må det riktige være at situasjonen ved tidspunktet for realisasjonen er avgjørende.¹³⁸

5.5 Er tilknytningskravet for fordringer modifisert?

Skattyter i CB anførte at tilknytningsvilkåret for fordringer må anses modifisert etter skattereformen 1992. Høyesterett viser til at de samme kriteriene syntes lagt til grunn ved vurderingen av næringstilknytningen for aksjer og fordringer. For øvrig blir det ikke tatt stilling til spørsmålet.

I Skjelland blir det konkludert med at ”avstanden etter hvert [ble] stor til den mer passive kapitalplassering, som er motstykket til fordring i næring.” Det kommer dermed tydelig fram at presumsjonen om at aksjeinvesteringer er kapitalplasseringer, gjelder tilsvarende for fordringer.

I Norsk Struts blir spørsmålet overhodet ikke berørt.

Det er derfor ikke noe i den seneste rettspraksis som taler for at tilknytningsvilkåret er modifisert for fordringer.

6 Tidfesting

Tidfestingsreglene avgjør når en inntekt eller gevinst som er innvunnet skal periodiseres, og tilsvarende når en kostnad eller tap som er oppofret skal komme til fradrag. Tidspunktet er ikke nødvendigvis sammenfallende med realisasjonstidspunktet.

¹³⁸ Harboe (1991) s. 222

6.1 Realisasjonsprinsippet

Hovedregelen for tidfesting er gitt i skatteloven § 14-2, 1. ledd for inntekter og 2. ledd for kostnader.

For fordeler som erverves fra andre, og utgifter som består i ytelser til andre, er realisasjonsprinsippet i § 14-2, 1. ledd, 2. punktum og 2. ledd hovedregelen. Etter dette skal fordelene tidfestes til det tidspunktet når skattyteren får ”en ubetinget rett” til ytelsen, og tilsvarende jf. 2. ledd skal en kostnad fradras i det året det oppstår en ”ubetinget forpliktelse” for skattyteren til “å dekke eller innfri kostnaden”. Ved gjensidig bebyrdende avtaler, er utgangspunktet ut fra alminnelige obligasjonsrettslige prinsipper, at skattyteren har oppnådd en ubetinget rett til ytelsen når han har prestert sin egen ytelse. Dette er minner om vilkårene for at realisasjon skal anses gjennomført, og ofte vil de to tidspunktene være sammenfallende.

Ordlyden i 2. ledd passer ikke godt i tapssituasjonen. Det typiske er at kreditor da allerede har prestert eller levert sin ytelse, og det er derfor for debitor det oppstår en forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden. For kreditor kan det ikke oppstå noen ytterligere forpliktelse til “å dekke eller innfri kostnaden”, som dermed kan være bestemmende for når kostnaden kan fradras. I følge Bedrift, selskap og skatt¹³⁹ må det riktige for tap som oppstår ved realisasjon av gjenstander, være å tidfeste utgangsverdien etter de reglene som gjelder for inntekter og at inngangsverdien fradras samme år.

Som jeg straks kommer tilbake til, gjelder det spesielle tidfestingsbestemmelser for tap på fordringer i virksomhet. For fordringer utenfor virksomhet, er det imidlertid forutsatt i forarbeidene at realisasjonsprinsippet skal gjelde¹⁴⁰. Det riktige må da være at tapet tidfestes når det er realisert, etter framgangsmåten som er foreslått for tap ved realisasjon av gjenstander.

¹³⁹ Bedrift, selskap og skatt (2010) s. 67

¹⁴⁰ Ot.prp. nr. 35 (1990 -1991) s. 351

6.2 Endelig konstatert tap

Etter skatteloven § 6-2, 2. ledd, 1. punktum, gis det altså fradrag for annet tap i virksomhet, “herunder endelig konstatert tap på utestående fordring”. Språklig viser “endelig konstatert” både til en begivenhet og et tidspunkt, og som sagt har langvarig og entydig rettspraksis, likningspraksis og teori lagt til grunn at § 6-2, 2. ledd, 1. punktum, som forgjengeren, er både hjemmel for fradrag og tidfestingsbestemmelse.

Et første spørsmål er hvilke tap som omfattes av kravet til at tapet må være “endelig konstatert”.

Etter ordlyden ser det ut til at “endelig konstatert” peker på “tap på utestående fordring”. Spørsmålet er om det kun er slike tap som må “være “endelig konstatert” eller om det også gjelder andre tap.

I forarbeidene¹⁴¹ nøyer departementet seg med å slå fast at bestemmelsen tilsvarende bestemmelsen i skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d. I den bestemmelsen er ordlyden “Endelig konstatert tap på fordringer ... så vel som annet tap ...”, altså helt tilsvarende dagens ordlyd.

I følge forarbeidene til 1992 – reformen var meningen med å lovfeste kravet om tapet måtte være “endelig konstatert” å presisere det som allerede fulgte av tolkning av den eksisterende regelen. Det sies uttrykkelig at “Tap i næring må være endelig konstatert før det er fradragsberettiget.”¹⁴² Det er ikke tatt noen forbehold om at det gjelder bare tap på utestående fordring. I proposisjonen¹⁴³ nevnes tap oppstått ved brann eller annen ødeleggelse, tyveri o.l., ved siden av endelig konstatert tap på fordring. Ut fra sammenhengen er det da naturlig å oppfatte forarbeidene slik at alle tap som omfattes av bestemmelsen må være “endelig konstatert” før skattyter har fradragsrett for tapet.

Her er det tap på fordringer som er i fokus, og det er derfor ikke nødvendig å avgjøre nøyaktig hvordan fradrag for andre tap tidfestes.

¹⁴¹ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 59

¹⁴² Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 353

¹⁴³ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107

Det som er sagt er imidlertid av interesse for et spørsmål i en annen retning, nemlig om tap som skyldes realisasjon av fordring etter § 6-2, 1. ledd også må være “endelig konstatert” etter bestemmelsen i 2. ledd.

I det opprinnelige lovforslaget til ny skattelov, var hjemmelen for tapsfradrag utenfor virksomhet plassert i en egen bestemmelse i 1. ledd.

Hjemmel for alle tap i virksomhet var plassert samlet i 2. ledd bokstav a. Sett i sammenheng med den nevnte mangelen på forbehold i forarbeidene til 1992-reformen, taler det for at samme vilkår skulle gjelde for tidfesting av begge typer tap. Når bestemmelsen ble omredigert, var det på grunn av et ønske om at sammenhengen med begrensningene i kapittel 9 skulle komme tydeligere frem¹⁴⁴. Det hadde altså ingen betydning for rekkevidden for vilkåret “endelig konstatert”.

Det legges etter dette til grunn at tap som fyller vilkårene etter § 6-2, 1. ledd, isolert sett gir rett til fradrag. Fradraget kan imidlertid ikke bli periodisert før tapet er “endelig konstatert”.

6.2.1 Når er tapet endelig konstatert?

Et sentralt spørsmål for tap i næring blir altså hva som skal til for at tapet skal anses “endelig konstatert”.

Enkelte tap er endelig konstatert i og med realisasjonsbegivenheten. Det vil typisk gjelde enkeltstående transaksjoner som for eksempel salg til utenforstående tredjemann¹⁴⁵. Dersom en fordring selges med tap og transaksjonen er endelig avsluttet, vil tapet være endelig konstatert. For en del andre begivenheter er ikke sammenhengen like klar.

Med hjemmel i skatteloven § 6-2, 2. ledd, 2. punktum, har Finansdepartementet gitt utfyllende bestemmelser i fsfin¹⁴⁶. Forskriften er en videreføring av forgjengeren¹⁴⁷,

¹⁴⁴ Innst. O nr. 40 (1998-99)

¹⁴⁵ Ved interessefellesskap mellom ny og gammel kreditor er sammenhengen ikke like klar.

¹⁴⁶ Forskrift av 19.11.1999 nr. 1158

¹⁴⁷ Forskrift av 27.1. 1993 nr. 49 jf. skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d

som var forutsatt å presisere gjeldende rett.¹⁴⁸ Eldre rettspraksis er derfor relevant ved tolkning av forskriften.

I forskriften er det angitt flere konkrete kriterier som medfører at tapet kan anses realisert, men forskriften åpner også for tapsføring dersom fordringen ut fra en samlet vurdering kan anses klart uerholdelig.

Fsfin § 6-2-1, 1. ledd regner opp vilkår som må være oppfylt for at tapet skal være endelig konstatert.

Etter bokstav a er tap endelig konstatert når “foretatt tvangsinndrivning eller inkasso har vært forgjeves.” Det følger av ordene “foretatt” og “har vært forgjeves” at det ikke er tilstrekkelig at slik tvangsinndrivning eller en inkassoprosess er igangsatt. Tiltakene må være gjennomført uten at det har lyktes å drive inn fordringens verdi.

Bokstav b gjelder spesifikt kundefordringer, og vilkårene er at fordringen “ikke er innfridd seks måneder etter forfall, til tross for minst tre purringskrav med normale purringsintervaller og slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier”. De to første vilkårene gir ikke særlig rom for tolkningstil. Når det gjelder det tredje vilkåret “slik aktivitet fra kreditors side som forholdene tilsier” foreskriver finansdepartementet¹⁴⁹ at det utøves et konkret skjønn. Som eksempler på aktivitet ut over det normale, nevnes at det etter omstendighetene kan være nødvendig å undersøke om skyldneren har endret adresse, eller om betalingssvikten er midlertidig. Det sentrale poenget er at det er tre kumulative vilkår som skal være oppfylt, og det beror på de konkrete omstendighetene om aktivitet ut over tre purringer og seks måneders frist er påkrevd.

Bokstav c gjelder fordringer som er tapt i forbindelse med offentlig gjeldsmegling, konkurs-, likvidasjons- eller avviklingsbehandling i skyldnerens bo. Vilket er at slik behandling “gjør det klart at bomidlene ikke gir eller ikke vil gi fordringen dekning.” Det ligger i vilkåret “gjør det klart” at det ikke er tilstrekkelig at behandling som nevnt

¹⁴⁸ Innst. O nr. 80(1990-1991) s. 169-170

¹⁴⁹ Utv. 1994 s.1428 FIN

er startet. Når behandlingen er avsluttet vil det være klart om det finnes dekning for fordringen eller ikke. Avsluttet behandling er derfor tilstrekkelig.

Spørsmålet er om det også er nødvendig at behandlingen er avsluttet. I Selmer var et av spørsmålene i hvilket år det eventuelle tapet skulle komme til fradrag. Høyesterett godkjente under tvil¹⁵⁰ periodisering to år før selskapet ble besluttet oppløst. Avgjørende var at det på dette tidspunktet var klart at selskapet var insolvent og all aktivitet var opphørt, slik at selskapet ikke ville få flere inntekter til dekning av tapene. Resultatet taler mot at det på generelt grunnlag kreves at avvikling eller tilsvarende behandling er formelt avsluttet. At Høyesterett var i tvil viser imidlertid at vilkårene er strenge. Det avgjørende må derfor være om det er en reell mulighet for at den videre behandling vil vise at tapet vil bli dekket.

Etter fsfin § 6-2-1, 1. ledd bokstav d, anses tapet også endelig konstatert dersom “fordringen ellers ut fra en samlet vurdering må anses klart uerholdelig.” Dette er et skjønnsmessig kriterium som krever nærmere tolkning. Spørsmålet er hva som ligger i at fordringen anses “klart uerholdelig”.

Også på dette området er grensen trukket opp gjennom rettspraksis. En sentral dom er Rt. 1990 s. 1143 (Norse I). Et norsk selskap hadde betydelige krav mot sitt amerikanske datterselskap. Ved refinansiering av selskapet la morselskapet til grunn at store deler av kravet på datterselskapet måtte anses tapt. Førstvoterende uttalte om tolkningen av skatteloven 1911 § 44, 1. ledd bokstav d, at bestemmelsen er forstått slik at fradrag først kan kreves når det er “helt på det rene”¹⁵¹ at fordringen ikke blir oppfylt. “Helt på det rene” er et sterkt krav som innebærer at det ikke kan gjenstå særlig rom for tvil.

Spørsmålet er hva som skal til for at det skal være helt på det rene at fordringen er tapt. Førstvoterende slo fast at påvisning av betalingsvansker hos debitor i seg selv ikke er tilstrekkelig. Det synes som førstvoterende la vekt på at fordringen formelt sett ikke var tapt. Det kan likevel ikke i seg selv være et argument for at tapet ikke er endelig konstatert, i og med at bestemmelsen i § 6-2, 2. ledd, 1. punktum uttrykkelig gjelder tap på utestående fordringer. Avgjørende var at selskapet sto ved begynnelsen av en

¹⁵⁰ Selmer s. 706

¹⁵¹ Norse I s. 1148

utvinningsperiode som var forventet å gi inntekter. Det må altså legges til grunn at så lenge det finnes en mulighet for fortsatt inntjening i debitor, selv om den er liten, kan ikke fordringen anses klart uerholdelig.

Tilsvarende synspunkter ble lagt til grunn i Rt. 1999 s. 1663 (Hydro Fertilizer). Hydro hadde gjennom flere år ytt lån til et datterdatterselskap. Renter var beregnet men ikke betalt. Spørsmålet var prinsipielt om renteinntektene skulle beskattes. Hydro hevdet subsidiært at selskapet hadde krav på fradrag for tapet som tap på fordring. Selv om debitor hadde gått med store underskudd i flere år, hadde selskapet hele tiden hatt en positiv egenkapital. Høyesterett la vekt på at de øvrige kreditorene ble dekket, og at det åpenbart var i konsernets interesse at virksomheten ble videreført.

Med tanke på at Høyesterett i Selmer var i tvil med hensyn til om tapet var endelig konstatert, kan de sistnevnte dommene neppe anses som grensetilfeller. I begge tilfellene var selskapene i fortsatt drift og solvente, selv om de var avhengige av kapitaltilskudd for å fortsette driften. Høyesterett ga heller ikke uttrykk for tvil om resultatet.

Samlet leder dette til at det kreves at selskapet som et minimum er besluttet avviklet eller tilsvarende i samsvar med fsfin § 6-2-1, 1. ledd bokstav c for at fordringen skal anses klart uerholdelig. Det må være helt klart at det ikke vil være noe mer å hente fra debitor, verken på tidspunktet for vurderingen, eller i tiden etterpå.

Fsfin § 6-2-1, 2. slår fast det temmelig åpenbare at en fordring “anses likevel ikke tapt i den utstrekning den er tilstrekkelig sikret ved pant, kausjon e.l.”.

6.2.2 Ettergivelse

Et særlig spørsmål er om et tap kan anses endelig konstatert ved ettergivelse. En ettergivelse innebærer at kreditor har gitt avkall på fordringen. Når han ikke lenger har noe krav mot debitor, må det i utgangspunktet innebære at tapet er endelig konstatert.

I Norge I uttalte andrevoterende i et obiter dictum “At en kreditor ettergir en fordring, kan riktignok etter omstendighetene være en indikasjon på at fordringen er

uerholdelig”.¹⁵² Dette er en forsiktig uttalelse som synes å bygge på en forutsetning om at ettergivelse vanligvis ikke er tilstrekkelig for å anse fordringen uerholdelig. Også førstvoterende la til grunn at ettergivelse ikke i seg selv er tilstrekkelig til å konstatere at tap er inntrådt.

Et annet spørsmål er, dersom tapet ikke anses endelig konstatert når vurderingen skjer, om fradragsretten da er avskåret for framtiden. Spørsmålet kommer på spissen dersom spørsmålet har vært vurdert av forvaltningen og domstolene, og avgjort i skattyters disfavør.

I en sak behandlet av Overligningsnemnda(OLN)¹⁵³ ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, hadde skattyter krevd fradrag for tap for inntektsårene 1982 – 1988. Da Høyesterett tok stilling til spørsmålet i 1999 ble ettergivelsen ansett å være reell, men Høyesterett fant at tapene ikke var endelig konstatert i de aktuelle inntektsårene. Debitor ble likvidert i 2001. Skattyter krevde på nytt fradrag for tapet, som nå var endelig konstatert.

Ligningsnemnda(LN) la til grunn at kreditor hadde latt fordringene falle bort selv om debitor ikke var betalingsudyktig, og tapene kunne derfor ikke være fradragsberettiget. LN får støtte av et mindretall på en i OLN. Mindretallet legger vekt på at kreditor hadde gitt avkall på fordringen før den endelige verdinedgangen, og at tapet derfor var lidd av et annet selskap.

Flertallet forstår det slik at Høyesterett tar stilling til fradrag de aktuelle årene. De antar at Høyesterett ikke forutsatte at fradragsretten var avskåret for all framtid. Tvert i mot synes Høyesterett å forutsette at det kunne bli tale om fradrag senere. Flertallet viser til formuleringen “ Tapsfradrag kan da først kreves når det er helt på det rene at fordringen ikke vil bli oppfylt.”

Flertallet finner det ikke problematisk at fordringen var falt bort med ettergivelsen. Det vises til at skatteloven § 6-2, 2. ledd gjelder “tap”. Utestående fordringer er bare en praktisk viktig gruppe. Vilkårene var derfor oppfylt og tapet endelig konstatert i 2001.

¹⁵² Norse I s. 1151

¹⁵³ Utv. 2004 s.403 OLN

Fram til dette tidspunktet, hadde ettergivelsen styrket debtors stilling, slik at kreditor kunne gjenvinne tapet gjennom verdistigning i debitor.

Denne oppfatningen stemmer best med synspunktet at tap som er realisert, og dermed fyller vilkårene etter § 6-2, 1. ledd, kan periodiseres på et senere tidspunkt når tapet er endelig konstatert.

Mindretallet synes å legge til grunn at muligheten til å gjenvinne verdien av tapet var avskåret med ettergivelsen. Konsekvensen av et slikt synspunkt, må være at tapet var endelig konstatert allerede på dette tidspunktet.

Hensynet til konsekvens i regelverket tilsier at når fradrag nektes med den begrunnelse at det fortsatt finnes muligheter til inntjening i debitor, så må dette legges til grunn også når denne muligheten ikke lenger er til stede.

6.2.3 Konvertering

Hensynet til at investeringen er i behold i og med interessefellesskapet, gjør seg også gjeldende i konverteringstilfellene. Spørsmålet er derfor om eventuelt tap er endelig konstatert ved konverteringen.

Som påpekt i kapittel 3.3.3.2 er utgangspunktet at en fordring anses realisert i og med konverteringen. Som påvist i dette kapitlet, er imidlertid regelen at realisasjon normalt ikke er tilstrekkelig for periodisering av tap i næring.

Spørsmålet har ikke vært oppe i rettspraksis, og administrative uttalelsene om konvertering, tar heller ikke opp periodiseringsspørsmålet.

Av premissene i TC, går det fram at staten, forutsatt at kapitaloverføringene skulle klassifiseres som lån, ikke hadde bestridt at fordringen ble endelig tapt ved konverteringen til aksjer.¹⁵⁴

I en sak¹⁵⁵ der OLN tar stilling til periodiseringstidspunktet ved konvertering, mener nemnda at realisasjon av fordringene var “en begivenhet som rettslig sett innebar at det

¹⁵⁴ TC (42)

¹⁵⁵ 1992-311 OLN referert i BIP 2000

skulle foretas et skattemessig oppgjør av dem.”, og at tapet derfor måtte periodiseres til konverteringsårene.¹⁵⁶

Dette taler for at det uten videre legges til grunn at ved konvertering faller periodiseringstidspunktet sammen med realisasjonstidspunktet, og at spørsmålet ikke oppfattes som problematisk i praksis.

6.3 Spesielle unntak fra realisasjonsprinsippet

På grunn av spesielle hensyn som gjør seg gjeldende for enkelte bransjer og fordringstyper, er det gjort noen i unntak fra realisasjonsprinsippet i skatteloven §§ 14-4 og 14-5. Bestemmelsene i § 14-5 gjelder i følge 1. ledd for bokføringspliktige,¹⁵⁷ mens § 14-4 gjelder for regnskapspliktige.¹⁵⁸ Bestemmelsene er rene tidfestingsregler, og har ikke betydning for de materielle vilkårene for tapsfradrag. Av plasshensyn blir det kun gjort kort rede for prinsippene, og det nærmere innholdet i reglene behandles ikke her.

6.3.1 Kundefordringer

Utestående kundefordringer kan i enkelte bransjer utgjøre store beløp, og blant annet likviditetshensyn taler for at potensielle tap til en viss grad kan fradragsføres før tapene er realisert. Reglene i skatteloven § 14-5, 4. ledd, bokstav b til e, gir derfor adgang til en sjablonmessig nedskrivning av tap på utestående kundefordringer. Forgjengeren i skatteloven 1911 § 50, 2. ledd bokstav a, la etter regjeringens mening grunnlag for tapsfradrag langt ut over det som var påkrevd ut fra bedriftsøkonomiske hensyn, og medførte derfor betydelige utilsiktede skattekreditter. Regelen ble derfor foreslått opphevet ved skattereformen i 1992¹⁵⁹. Stortingsflertallet mente at fjerning av enhver nedskrivingsadgang ville være urimelig,¹⁶⁰ og resultatet ble i stedet en sjablonmessig nedskrivingsadgang. Nøyaktige og detaljerte regler i loven er supplert med bestemmelser i fsfin § 14-5 B.

¹⁵⁶ BIP 2000 s. 112

¹⁵⁷ Jf. bokføringsloven § 2

¹⁵⁸ Jf. Regnskapsloven § 1-2

¹⁵⁹ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 142-143

¹⁶⁰ Innst. O nr. 80 (1990-1991) s. 170

6.3.2 Finansinstitusjoner

Det er typisk for banker og andre finansieringsinstitusjoner at fordringsmassen er betydelig større enn det som er tilfelle i de fleste andre bransjer. Fordringene vil normalt også ha lengre løpetid og være mer risikoutsatt enn det som gjelder i andre typer bedrifter.¹⁶¹ For banker og enkelte andre finansieringsinstitusjoner, er det derfor gitt spesielle tidfestingsregler i skatteloven § 14-5, 5. ledd bokstav g og h jf. bokstav f. Essensen i reglene er at slike institusjoner kan nedskrive fordringer i samsvar med regnskapsreglene for slik virksomhet. Urealisert tap kan dermed fradragsføres i samsvar med forsiktighetsprinsippet.¹⁶² Reglene er supplert med fsfin § 14-5 E jf. forskrift av 21. desember 2004 nr. 1470.

6.3.3 Fordringer i utenlandsk valuta

Skatteloven § 14-5, 5. ledd bokstav a, gir spesielle tidfestingsregler for langsiktige fordringer, det vil si fordringer som forfaller mer enn et år etter ervervet.

Etter ordlyden i nr. 3 skal urealisert tap motregnes mot urealisert valutagevinst. Bestemmelsen uttrykker det såkalte porteføljeprinsippet, og medfører at det er eventuelt nettotap for samtlige valutaposter som kan føres til fradrag.

Reverseringsprinsippet, uttrykt ved nr. 1 for fordringer, medfører i korthet at fradrag for urealisert valutatap i år 1, må gevinstføres dersom kursen stiger og er høyere på årsoppgjørstidspunktet i år 2.

Portefølje – og reverseringsprinsippet innebærer at urealisert gevinst bare blir skattlagt dersom urealisert tap er fradragsført tidligere. Disse gunstige reglene er likevel en innstramming, og medfører større symmetri mellom gevinstbeskatning og tapsfradrag enn den tidligere bestemmelsen, som var knyttet opp mot regnskapslovens regler.¹⁶³

¹⁶¹ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 142

¹⁶² Regnskapsloven § 4-1, 1. ledd nr. 4

¹⁶³ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 144 flg.

For kortsiktige fordringer bestemmer skatteloven § 14-4, 2. ledd at regnskapspliktige skal legge regnskapslovens dagskursprinsipp¹⁶⁴ til grunn. Dette betyr at valutakursendringer skal regnskapsføres fortløpende, selv om den underliggende fordringen ikke realiseres i løpet av regnskapsåret.

7 Beregning av tapet

Tapets størrelse må beregnes, ikke bare for å bestemme omfanget av eventuelt fradrag, men også for å avgjøre om det overhodet er lidd noe tap. Spørsmålet blir da hvilke verdier som skal legges til grunn for å måle tapet.

Skatteloven inneholder ingen generelle regler for beregning av gevinst eller tap.

Det ligger i begrepet at “tap” må være en negativ nettoverdi. I praksis og teori brukes ofte hjelpestørrelsene ”inngangsverdi” og “utgangsverdi” for å fastlegge verdien av gevinst og tap.¹⁶⁵ Problemstillingen blir da å bestemme innholdet i disse størrelsene.

For aksjer er det gitt regler for beregning av gevinst og tap i skatteloven § 10-32.

Når det er gitt særregler for realisasjon av en bestemt type formuesobjekter, kan det tale for at det ikke er de samme reglene som gjelder generelt. Regelen stemmer imidlertid med det som er lagt til grunn i teori og praksis med hensyn til fordringer.

Etter § 10-32, 1. ledd er gevinst eller tap lik vederlaget ved realisasjon, fratrukket aksjenes inngangsverdi.

Dersom den samme beregningsmåte legges til grunn for fordringer, oppstår to hovedspørsmål. For det første er det spørsmål om verdien av vederlaget ved realisasjonen, der nest er det spørsmål om fordringens inngangsverdi.

¹⁶⁴ Regnskapsloven § 5-9

¹⁶⁵ Zimmer (2009) A s.274

7.1 Utgangsverdi

Dersom vederlaget ved realisasjonen består av norske penger, oppstår ingen spesielle problemer. Spørsmål oppstår imidlertid dersom vederlaget er annet enn penger, som for eksempel det svært praktiske tilfellet at fordringer konverteres til aksjekapital.

I Viking er det lagt til grunn at aksjonærenes utgangsverdi måtte settes til omsetningsverdien av aksjeposten, som var deres vederlag.

Overført på fordringer som konverteres til aksjekapital, medfører det at fordringens utgangsverdi skal tilsvare omsetningsverdien av vederlaget. Det følger av dommen at kontinuitet mellom kreditors utgangsverdi og debitors inngangsverdi ikke er et krav. Derimot gjelder et krav om symmetri mellom fordringens utgangsverdi og vederlagsgjensstandens omsetningsverdi.

Dette stemmer med en uttalelse fra finansdepartementet,¹⁶⁶ som sier at “ved konvertering av fordring til aksjer er det normalt kontinuitet mellom fordringens utgangsverdi og vederlagsaksjens inngangsverdi”.

I Skøyen uttalte imidlertid Høyesterett i et obiter dictum at “nominell/pålydende verdi må legges til grunn ved vurderingen av de verdier kreditor mottar.”¹⁶⁷

I en presiserende uttalelse¹⁶⁸ slo finansdepartementet fast at dommen ikke medførte endringer i rettstilstanden når det gjelder beskatning av gevinst eller tap ved realisasjon av fordringer eller vederlagsaksjers inngangsverdi. Om gjeldende rett uttalte departementet “Ved konvertering ... settes fordringens utgangsverdi ved gevinstberegningen til verdien av de tildelte vederlagsaksjer på konverteringstidspunktet”. Løsningen synes forutsatt i Skjelland, der tidspunktet for konvertering av fordring til aksjekapital, og selskapets verdi på dette tidspunktet, var av avgjørende betydning for fordringens utgangsverdi (52).

¹⁶⁶ Utv. 1995 s.1064 FIN

¹⁶⁷ Skøyen s. 1456

¹⁶⁸ Utv. 2002 s. 183 FIN

Etter dette skulle det være klart at det er vederlagsaksjenes omsetningsverdi og dermed fordringens reelle verdi på konverteringstidspunktet som utgjør fordringens utgangsverdi.

Ofte vil aksjene være verdiløse når spørsmålet om fradrag kommer opp. Fordringens utgangsverdi må da settes til null.

7.2 Inngangsverdi

Det neste spørsmålet som må besvares er hvordan fordringens inngangsverdi skal fastsettes. Fordringer kan erverves på mange ulike måter, og det er derfor nærliggende at fastsettelse av inngangsverdien vil bero på ervervs måten.

For kundefordringer, fordringer oppstått ved salg av driftsmidler og fordringer oppstått ved utlån, må utgangspunkt og hovedregel være at det avtalte vederlaget og dermed fordringens pålydende, utgjør fordringens inngangsverdi. Dersom deler av kravet er betalt, må inngangsverdien reduseres tilsvarende.

Er fordringen ervervet på andre måter, kan det oppstå spørsmål om hvordan inngangsverdien skal fastsettes. I følge Aarbakke er utgangspunktet at inngangsverdien for formuesobjekter settes til gjenstandens verdi på ervervstidspunktet, og at kostprisen normalt er et uttrykk for denne verdien.¹⁶⁹ Zimmer mener at inngangsverdien må bestemmes med utgangspunkt i det gjenstanden har kostet skattyteren, altså uten hensyn til gjenstandens verdi.¹⁷⁰

For fordringer ervervet til pålydende oppstår ingen spesielle problemer. For fordringer ervervet til underpris, eller som del av vederlaget ved erverv av annen formuesgjenstand, kan spørsmålet være mer tvilsomt.

Det sentrale poenget, som også Aarbakke framhever, er at det er skattyterens egen pris eller verdi man skal fram til.¹⁷¹ Når fordringer erverves til underpris, er det normalt

¹⁶⁹ Aarbakke (1990) s. 102 flg.

¹⁷⁰ Zimmer (2009) A s. 280

¹⁷¹ Aarbakke (1990) s. 103

fordi betalingsvansker hos debitor har redusert fordringens verdi i forhold til pålydende. Antakelig vil det da være liten forskjell mellom de to synspunktene.

I mangel på andre holdepunkter, må det derfor være riktig å sette inngangsverdien lik skattyterens kostpris. I Rt. 1999 s.1347 (Øverbye) hadde skattyteren ervervet en fordring i eget selskap til betydelig underkurs. Deler av fordringens pålydende ble senere innfridd, og skattyteren oppnådde en betydelig gevinst. Det var ikke stilt spørsmål ved fordringens inngangsverdi. Følgelig må kostprisen kunne legges til grunn som inngangsverdi, selv om fordringen senere innfris til pålydende.

At fordringen er nedskrevet regnskapsmessig skal ikke ha betydning for inngangsverdien.¹⁷²

Et særlig spørsmål er om historisk kostpris kan legges til grunn dersom skattyter tar med seg fordringer ved innflytting til norsk beskatningsområde. I en nylig behandlet sak¹⁷³ kommer Skatteklagenemnda¹⁷⁴ til at inngangsverdien måtte settes til omsetningsverdien av fordringen på tidspunktet for inntreden i norsk skattejurisdiksjon.

Etter nemndas syn tilsier hensynet til fordeling av skattefundamentene at verdiforringelse før inntakstidspunktet til Norge må belastes utflyttingsstaten. Til støtte for dette synet peker nemnda på at det motsatte åpner for betydelig risiko for skatteplanlegging, og import av negative skatteposisjoner. At dette også åpner for at Norge får beskatningsrett for verdistigning som er oppstått i utlandet, trekker i samme retning, da det ikke gir en god fordeling av skattefundamentene.

Nemnda legger betydelig vekt på hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket. Det vises til blant annet reglene for inntaksverdien for driftsmidler til Norge¹⁷⁵ med tilhørende forarbeider¹⁷⁶, og innskrenkende tolkning av skatteloven § 6-1, som etter sikker rett begrenses til fradrag i tilknytning til norsk skattepliktig inntekt.¹⁷⁷ Begge

¹⁷² Lønn i RR (2008)

¹⁷³ SKN-2001-38

¹⁷⁴ Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter

¹⁷⁵ Skatteloven §§ 14-60 flg.

¹⁷⁶ Ot. prp. nr. 16(1991-1992) avsnitt 5.3.4.3

¹⁷⁷ Zimmer (2009) A s. 190

regelsettene bygger på at slike tap forutsetningsvis kommer til fradrag i den staten hvor eventuelle inntekter er skattepliktige.

Under henvisning blant annet til reglene om uttaksbeskatning¹⁷⁸, påpeker nemnda at de samme hensynene gjør seg gjeldende i den motsatte situasjonen.

Nemnda finner disse hensynene tilstrekkelig tungtveiende til å fravike utgangspunktet om historisk kostpris. På bakgrunn av skattyters anførsler, er spørsmålet om langvarig og etablert ligningspraksis likevel må føre til motsatt resultat.

En grunnleggende forutsetning for nemndas syn, er at det var foretatt en realisasjonsbeskatning av selskapets aktiva ved utflytting fra Storbritannia.

Etter nemndas syn bygger de påberopte administrative uttalelsene¹⁷⁹ på et kontinuitets- og symmetriprinsipp som bare gjør seg gjeldende når utflytting ikke blir ansett som skattemessig realisasjon i utflyttingsstaten. I den grad uttalelsene underbygger ligningspraksis, er en slik praksis derfor ikke relevant i det foreliggende tilfellet.

Etter min mening er nemndas argumentasjon overbevisende. Dersom vedtaket blir stående upåklaget, er vil løsningen altså være, forutsatt at utflyttingsstaten har hatt beskatningsrett, at fordringer verdsettes til verdien på inntakstidspunktet, og ikke til historisk kostpris.

Med stadig økende grenseoverskridende mobilitet blant selskaper, er dette neppe det siste tilfellet hvor spørsmålet kommer opp. Spørsmålet, som jeg ikke tar stilling til her, er derfor om ikke det ville være på sin plass med en uttrykkelig lovfesting av prinsippene.

8 Avsluttende bemerkninger

¹⁷⁸ Skatteloven § 9-14

¹⁷⁹ Brev fra Finansdepartementet av 8. mars 1996 og Utv. 2003 s. 914b

Avhandlingen har vist at de spesielle reglene for fradragsrett for fordringer bygger på flere hensyn og grunnlag.

Et grunnlag er symmetriprinsippet i skatteloven § 9-4, 1. ledd som sammenholdt med unntaksreglene i § 9-3, 1. ledd, bokstav nr. 1 jf. § 6-2, leder til at det stort sett bare er tap på fordringer i næring som er fradragsberettiget. Som vi har sett bygger dette på en bevisst vurdering fra lovgivers side.

Jeg er enig med Zimmer i at det er et tankekors at den som yter lån for å satse på ny virksomhet, dermed mister retten til tapsfradrag, mens den som på andre måter søker å innvinne skattepliktig inntekt, beholder fradragsretten.

Det kan innvendes at bøndene i Norsk Struts kunne skutt inn aksjekapital i stedet for lån, og dermed hatt fradragsrett. Det kan være gode grunner til at dette ikke ble gjort, og i alle fall kan ikke kausjoner omsettes til aksjekapital.

Videre har vi sett at det spesielle tilknytningskravet for aksjer og fordringer bygger på et utgangspunkt om at slike investeringer er passiv kapitalplassering, og dermed ikke innebærer verdiskaping. Selve begrunnelsen for unntaket i for § 9-3, 1. ledd bokstav c nr. 1, at slike fordringer regelmessig medfører tap, svekker etter min mening pengeplasseringsmotivet for fordringer. Det følger imidlertid av framstillingen at dette grunnlaget lever videre, selv om fordringer er mindre egnet til spekulasjonsformål enn aksjer.

Skatteutvalget¹⁸⁰ foreslo å endre bestemmelsene, slik at det gis fradrag for tap på fordring som er “ytet til en som driver virksomhet”. Jeg er enig med utvalget i at en slik lovendring ville gjort reglene enklere å praktisere, og ville gitt en bedre likebehandling av skattyterne basert på den reelle økonomiske situasjonen. Når forslaget ikke er fulgt opp av lovgiver, må det tas som et uttrykk for at gjeldende rett er villet.

Zimmer mener at Høyesterett bør slippe gjennom en ny dom om tilknytningskravet. Kan det i så fall forventes å være siste ord i saken? Rettspraksis så langt viser at selv om

¹⁸⁰ NOU 2003:9 pkt. 7.3.4.3

det er trukket opp noen retningslinjer, så er vurderingen i hvert enkelt tilfelle basert på en konkret vurdering. Mulighetene for variasjon er store.

Det er videre vist at hensynet til interessefellesskap mellom kreditor og debitor begrunner de spesielle tidfestingsreglene for fordring i næring. Praktiseringen av reglene gir imidlertid inkonsekvente utslag i situasjoner der den økonomiske realiteten er tilnærmet lik, og gir derfor insitament til å manipulere med ulike former for kapitaloverføringer. Det siste gjelder også praktiseringen av reglene om realisasjon.

Uttalelsene i Skøyen tyder på at Høyesterett har overlatt spørsmålet til lovgiver.¹⁸¹ Det er mulig lovgiver bør vurdere å endre reglene, særlig regler som medfører dobbelt fradrag, bør unngås.

For øvrig bidrar symmetrien mellom gevinst og tap til at fordeler og ulemper blir utjevnet over tid. Regler som favoriserer lånefinansiering i dag, vil ha motsatt fortegn i oppgangstider.

¹⁸¹ Skøyen s. 1455

Litteraturliste

8.1 Lover

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8 (Skatteloven 1911)
- 1939 Lov om gjeldsbrev av 17. Februar 1939 nr. 1 (Gjeldsbrevloven)
- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15
- 1991 Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 20. juli 1991 nr. 54
- 1997 Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44 / Lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45 (Aksjelovene)
- 1998 Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56 (Regnskapsloven)
- 1998 Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 27. mars 1998 nr. 12.
- 1999 Lov om endringer i lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 17. desember 1999 nr. 94
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt av 26.mars 1999 nr.14 (Skatteloven)
- 2004 Lov om bokføring av 19. november 2004 nr. 73 (Bokføringsloven)
- 2004 Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv av 12. desember 2004 nr. 77

8.2 Traktater

- 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties 1969 (Wienkonvensjonen)

2008 OECD Articles of the model tax convention on income and on capital [as they read on 18. July 2008](Mønsteravtalen)

8.3 Forskrifter

1993 Forskrift av 27.1. 1993 om skattemessig nedskrivning for tap på utestående fordringer i næring m.v. nr. 49

1999 Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (fsfin)

2004 Forskrift av 21. desember 2004 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner nr.1740

8.4 Forarbeider

1991 Innst. O. nr. 80 (1990-1991)

1991 Ot. prp. nr. 11 (1990 -1991) Nye skatteregler om obligasjoner og opsjoner, ligningskontroll og andre endringer i skattelovgivningen

1991 Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) Skattereformen 1992

1992 Ot. prp. nr. 16 (1991 -1992)

1996 Innst. O. nr. 47(1995-1996)

1996 Ot. prp. nr. 24 (1995-1996)

1998 Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov

1998 Ot. prp.nr.35 (1997-1998) Endringer i skattelovgjevinga

1999 Innst. O. nr. 40 (1998-1999) Innstilling fra finanskomiteen om ny skattelov

2000 Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer

2003 NOU 2003:9 - Forslag til endringer i skattesystemet

8.5 Domsregister

8.6 Høyesterett

Rt. 1929 s. 369

Rt. 1934 s. 347 Jerndahl

Rt. 1958 s. 1262 Laboremus

Rt. 1976 s. 1467 Løiten Brænderi (Løiten)

Rt. 1977 s. 143 Hav og Havtank (Havtank)

Rt. 1980 s. 1436 Kahrs

Rt. 1983 s. 923 West Coast Trading (WCT)

Rt. 1986 s. 58 Asdahl

Rt. 1990 s. 1143 Norse I

Rt. 1990 s. 958 Quatro

Rt. 1992 s. 108 Norse II

Rt. 1993 s. 396 Tinfos Jernverk (Tinfos)

Rt. 1993 s. 700 Selmer

Rt. 1995 s. 872 Eide

Rt. 1995 s.1674 Viking Supplyships (Viking)

Rt. 1999 s.1347 Øverbye

Rt. 2001 s. 1444 Skøyen Næringspark (Skøyen)

Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada

Rt. 2002 s. 798 Nordea

Rt. 2005 s. 1157	Commercial Buildings (CB)
Rt. 2005 s. 1171	Skjelland Holding (Skjelland)
Rt. 2007 s.1822	DSC
Rt. 2008 s. 145	Norsk Struts
Rt. 2009 s. 1208	Hurtigruten
Rt. 2009. s.1473	Samdal
Rt. 2010. s. 790	Telecomputing

8.7 Underrettsdommer

Utv. 1997 s. 960 LRD

Utv. 2003 s. 1395 TRD

8.8 Ligningspraksis

1992-311 OLN

SKN-2001-38

Utv. 2004 s. 403 OLN

Utv. 2005 s. 327 OLN

8.9 Uttalelser

BFU 11/09 Spørsmål om behandlingen av underskuddet ved konvertering av gjeld til egenkapital. (Sisert fra Skatteetaten.no)

Brev fra Finansdepartementet av 8. mars 1996 (upublisert)

Skattedirektoratets domskommentar: *Høyesteretts dom av 21. juni 2010*
(*Telecomputing*) Uttalelse 20. september 2010 (Sisert fra Skatteetaten.no)

Utv. 1985 s. 268 FIN

Utv. 1989 s. 763 Aksjer i næring-nyere grensetilfeller ved ekspedisjonssjef
Torbjørn Gjølstad

Utv. 1989 s. 881 FIN

Utv. 1994 s. 1428 FIN Forskrift av 27. januar 1993 nr. 49 om skattemessig
nedskrivning for tap på utestående fordringer i næring m.v. jf. skatteloven § 44 første
ledd d og § 50 annet ledd a femte og åttende avsnitt.

Utv. 1995 s. 1064 FIN Tap på fordringer ved konvertering til aksjer

Utv. 1995 s. 1064 FIN Tap på fordringer ved konvertering til aksjer

Utv. 1996 s. 400 SKD Konvertering av gjeld – Underskuddsfremføring

Utv. 2002 s. 183 FIN Konvertering av fordring til aksjekapital

Utv. 2003 s. 914b FIN

8.10 Bøker

Aarbakke, Magnus *Skatt på inntekt*. 4. utg. Oslo, (1990)

Almvik, Fred-Ove og Kristiansen, Vegard *Bedriftsbeskatning i praksis*. 3. utg. Bergen,
(2006) (BIP 2006)

Almvik, Fred-Ove, Kristiansen, Vegard og Myklebust, Anders *Bedriftsbeskatning i
praksis*. Oslo, (2000) (BIP 2000)

Bedrift, selskap og skatt. Redigert av Frederik Zimmer. 5. utg. Oslo, (2010)

Berg-Rolness, Gregar *Inntekt av virksomhet*. 1. utg. Trondheim, (2009) (Sisert fra
Gyldendal Rettsdata)

Eckhoff, Torstein ved Helgesen, Jan E. *Rettskildelære*. 5. utg. Oslo (2001)

Gjems-Onstad Ole *Norsk bedriftsskatterett*. 7. utg. Oslo (2008)

Gulbrandsen, Egil *Juridisk leksikon*. 7. utg. Oslo (1990)

Harboe, Einar, Knudsen, Gudmund og Østensen, Ragnar *Håndboken Aksjeselskapet beskatningen av aksjeselskaper og aksjonærer* 4. utg. Oslo (1991)

Lignings-ABC 2010 (elektronisk utgave ajour pr. 25. juni 2010)

Skaar, Arvid Aage m. fl. *Norsk skatteavtalerett* Oslo, (2006)

Syversen, Jan, Wahlstrøm, Erik og Wahr-Hansen, Even. *Aksjesalg og inntektsskatt* 2. utg. Oslo (1988)

Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4.utg. Oslo, (2009) (Zimmer (2009) B)

Zimmer, Frederik *Lærebok i skatterett*. 6. utg. Oslo, (2009) (Zimmer (2009) A)

8.11 Artikler

Aakervik, Alf-Morten *Realisasjon av utbyttefordring - som konsekvens av Skjellanddommen Rt. 2005 s. 1171 / Utv. 2005 s. 1085* I: Skatterett (2010) /1 (sitert fra Idunn.no)

Harboe, Einar *Når er aksjer i datterselskap eid i næring?* I: Skatterett (1986) s. 3-25.

Lønn, Lene Marie *Innbetalt kapital i norske aksjeselskaper* Revisjon og Regnskap (RR) (2008) s. 45-52

Nordal, Stig og Grønland, Karl-Anders *Skattemessig fradragrett for tap på fordringer* I: Magma (2009) s. 44 (Sitert fra sivilokonomene.no)

Nyfløt, Ole *West Coast Trading-dommen m.v.* I: Skatterett (1984) s. 132-143.

Stoveland, Per Helge. *Underskuddsfremføring og konvertering av gjeld til aksjekapital.* I: Magma. (2000) 4/ (Sitert fra sivilokonomene.no)

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2002* I: Skatterett (2003) s. 345 flg. (Sitert fra Idunn.no)

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2005 - Del I*. I: Skatterett (2006) s. 264 flg. (Sitert fra Idunn.no)

Zimmer, Frederik *Høyesterettsdommer i skattesaker 2008*. I: Skatterett (2009) s. 312 flg. (Sitert fra Idunn.no) (Zimmer (2009) SR